

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo"

**PROYECTO EC023 - UBACyT - AÑO 1999:  
TAREA 4: ANALIZAR LA TEORÍA CONTABLE  
FINANCIERA CON EL FIN DE CONOCER LA  
EVOLUCIÓN DEL PENSAMIENTO CONTABLE Y  
DETERMINAR EL PARADIGMA VIGENTE**

*Mario Biondi  
Serafina Farinola  
Oscar Jorge Romanelli*

Publicación "Contabilidad y Auditoría"  
Año 5 Número 9                      Junio 1999

## **Proyecto ECO23 - UBACyT- Año 1999.**

**Director del proyecto: Dr. Mario Biondi.**

***Tarea 4: Analizar la teoría contable financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar el paradigma vigente.***

### **Ejercicio de la tarea:**

**Investigador Dr. Mario Biondi (puntos 1, 2, 5, 6 y 7)**

**Investigadora C.P. Serafina Farinola (puntos 3 y 4)**

**Becario C.P. Oscar Jorge Romanelli (puntos 3 y 4, y ordenamiento bibliográfico)**

### **Índice:**

1. ¿Qué es la Teoría Contable?
2. ¿Existe una teoría contable financiera?
3. Opiniones de autores nacionales.
4. Opiniones de autores extranjeros.
5. Informe de la American Accounting Association (Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports) de 1977, reimpreso en 1991.
6. Década de los años 1970 / 1979. Análisis del cambio del paradigma contable que se habría operado entonces.
7. ¿Hay un solo paradigma contable?

## 1- ¿QUÉ ES LA TEORÍA CONTABLE?

Es muy importante el análisis de este punto, teniendo en cuenta que los estudios universitarios, requieren la fundamentación de todas las afirmaciones y éstas solo surgen del enfoque teórico de cualquier problema.

Hay una opinión que la contabilidad no tiene teoría por tratarse de una técnica; esto es la falacia más grande que puede expresarse, dado que el problema debería encararse no dogmáticamente sino con adecuada metodología, como trataremos de hacerlo seguidamente.

Entendemos que la teoría contable debería ordenarse o clasificarse según la finalidad de la fundamentación teórica de los hechos. Para ello debe distinguirse lo que significa la opinión puramente académica, de los sustentos que surgen de la necesidad de emitir normas contables.

Este razonamiento nos induce a proponer el siguiente ordenamiento de la teoría contable:

- TEORÍA CONTABLE DOCTRINARIA

- TEORÍA CONTABLE NORMATIVA

Con el ordenamiento que señalamos precedentemente damos respuesta a la pregunta que nos formuláramos como inicio de este apartado; en nuestra opinión no existe una sola teoría contable, sino dos, cuyas denominaciones hemos expuesto precedentemente; analizaremos cada una de ellas.

Teoría contable doctrinaria:

La teoría contable doctrinaria reconoce dos fundamentaciones sumamente importantes.

- ESCUELAS DEL PENSAMIENTO CONTABLE

- CORRIENTES DE OPINIÓN CONTABLE

Este desdoblamiento de la teoría contable doctrinaria responde, no solo a una categorización sino también a aspectos de generalización y concreción; podríamos decir que las **escuelas** son aportaciones doctrinarias consolidadas con el tiempo y con las adhesiones y los “falsacionismos” sufridos en casi 100 años, durante los cuales se hicieron aportaciones valiosas.

Esas escuelas del pensamiento contable no son otras que la:

- ESCUELA EUROPEA CONTINENTAL

## - ESCUELA ANGLO - SAJONA

Por su parte, las corrientes de opinión contable son ordenamientos más concretos cuya nominación nos pertenece y que toma informaciones de ambas escuelas, concretándolas con sentido lógico. Esas corrientes de opinión contable, cuya expresión originaria lleva ya 20 años, son:

## - ESCUELAS ORTODOXAS

## - ESCUELAS RENOVADORAS

No nos extenderemos más en el análisis de las escuelas del pensamiento contable y quién esté interesado particularmente en ellas puede consultar la bibliografía que expondremos algo más adelante.

### Teoría contable normativa:

La teoría contable normativa es el sustento de las normas contables que deben dictar los organismos encargados de esa tarea. Alguna vez se pretendió afirmar que la contabilidad no tiene teoría, en razón que se trataba de tareas puramente prácticas y que todos los problemas los solucionan los equipos de computación.

En total desacuerdo con lo expuesto, queremos encarar el tema expresando que la teoría contable normativa está constituida por el MARCO CONCEPTUAL.

El marco conceptual está integrado por un conjunto de principios “convencionales” que orientan para el dictado de las futuras normas. Los principios a que hacemos referencia se pueden ordenar de la siguiente forma:

## - DEFINICIÓN DE LA CONTABILIDAD

## - OBJETIVO DE LOS ESTADOS CONTABLES

## - CUALIDADES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

## - MODELO CONTABLE

Por razones de brevedad, y por ser suficientemente conocidos, omitimos comentarios sobre la cuatro conceptos aludidos, pero, en cambio, señalaremos diferencias sustanciales entre los elementos mencionados y las escuelas del pensamiento contable y las corrientes de opinión.

Como ya lo manifestáramos reiteradamente en otros trabajos las **escuelas y las corrientes** son coherentes, en el sentido que, seleccionado un camino, los pasos son armónicos y no arbitrarios como resultaría del **modelo contable** argentino que señala como preferente la valuación a “valores corrientes” e indica como capital a mantener el “capital financiero” que no se refiere a valores del presente sino a valores históricos o a costos corrientes lo cual es imposible en las corrientes de opinión.

El modelo contable selecciona sus elementos integrantes de acuerdo con las circunstancias de oportunidad y de posibilidad (decisión política), cosa que no hacen las corrientes de opinión que deciden de acuerdo con una metodología totalmente diferente, que considera lo que “debe ser” en un marco académico, y no lo que “puede ser” en un marco profesional. Lo dicho no significa expresar juicios de valor, dado que las circunstancias no pueden ser de otra manera y tanto la teoría doctrinaria como la teoría normativa son importantes para definir “lo que vendrá” en cada uno de los campos o esferas de acción.

## 2- ¿EXISTE UNA TEORÍA CONTABLE FINANCIERA?

Hablar de teoría contable financiera, aparentemente, no encuadraría en lo expuesto en el punto 1, o sea que, además de las que hemos denominado “teoría contable doctrinaria” y “teoría contable normativa”, aparecería un tercer ordenamiento (teoría contable financiera).

Podría variarse el concepto de teoría contable financiera por otro: **sustento de la contabilidad financiera?**; creemos que si y, en tal caso se trataría de lo que más arriba hemos denominado **teoría contable normativa**. Acto seguido corresponde otra pregunta: la teoría contable normativa está al servicio, solamente de la llamada

contabilidad financiera o patrimonial o tiene un alcance mayor?. No nos preocupa demasiado el tema, pero, es evidente que los organismos emisores de normas contables establecen sus marcos conceptuales y derivados para los estados contables de publicación. No podría imponerse obligaciones a los entes sobre las modalidades para confeccionar las informaciones de uso interno. En consecuencia, en nuestra opinión, la **teoría contable normativa (teoría contable financiera)** solamente responde a necesidades de terceros para conocer el estado de los entes y, para ello, se dictan las normas contables profesionales.

Quizás valga la pena insistir que los estados contables para uso interno cada ente los confeccionará como lo considere más atinado a los propósitos que persigue; hay un ejemplo muy claro sobre este particular. Ford Motor Company de Estados Unidos de Norte América, aplica para su uso interno la valuación de sus inventarios según el método del costeo variable; afirma la empresa que ello le permite mejores y más eficientes controles. Pero, además, el costeo variable de Ford Motor Co., solamente considera capitalizable el uso de la materia prima, descartando otros costos variables, como podría ser la mano de obra directa.

Naturalmente que en los estados contables de publicación, Ford Motor Co. aplica el costeo por absorción total para cumplir con los principios de contabilidad normativos vigentes, en los Estados Unidos de Norte América y en todos los demás países del mundo. Éste es un claro ejemplo que la teoría contable normativa tiene alcances limitados para lograr el entendimiento de los estados contable de publicación.

En el punto siguiente de este trabajo se analizarán opiniones de algunos autores argentinos y de autores extranjeros que han tratado estos temas.

### **3- OPINIONES DE AUTORES NACIONALES.**

#### **1.- Enrique Fowler Newton**

##### **“Cuestiones Contables Fundamentales” (Edición 1991)**

La contabilidad es la parte integrante del sistema de información de un ente (con fines de lucro o sin él) que suministra información sobre la composición y evolución de su patrimonio, los bienes de

propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias. Esta información debe ser útil para la toma de decisiones (por los administradores y por terceros) y para facilitar el control sobre los recursos y las obligaciones del ente.

Hay quienes otorgan a la contabilidad otras funciones que normalmente deberían estar a cargo de otros elementos del sistema de información.

La mayor parte de la doctrina contemporánea asigna a la contabilidad el carácter de *disciplina técnica*. Quienes consideran a la actividad contable como una ciencia o un arte exageran algunas de sus características o basan sus conclusiones en premisas falsas.

Es razonable buscar un acercamiento entre la contabilidad y la economía, pero esto no implica que la primera deba subordinarse a los criterios de la segunda. Antes de incorporar un criterio de la ciencia económica a la técnica contable debe analizarse:

- si su empleo coadyuva al logro de información útil para la toma de decisiones.
- si la teoría económica que dio lugar a su desarrollo guarda atinencia con las necesidades de los usuarios de los estados contables.

La contabilidad no debe confundirse con la *teneduría de libros*, que trata sobre los aspectos mecánicos del procesamiento contable.

Para definir el contenido y forma de los estados contables debería considerarse principalmente el punto de vista de los proveedores de recursos del ente (accionistas, proveedores, otros acreedores, etc.). pues la información que ellos precisan satisface, en general, las necesidades de los otros interesados en tales estados. Se considera que la información debería referirse como mínimo a estos aspectos:

- La situación patrimonial a la fecha de los estados contables, descripta del modo que pueda ponderarse la liquidez y solvencia de su emisor.
- La evolución del patrimonio del ente durante el período cubierto por los estados contables, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a dicho período.
- La evolución de la situación financiera del ente por el mismo período, expuesta de un modo que permita conocer el resultado de las actividades de inversión y financiación llevadas a cabo.
- Otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e

incertidumbres de los futuros pagos que los inversores y acreedores recibirán en concepto de dividendos o intereses o por la venta de sus acciones o inversiones.

- Explicaciones e interpretaciones de la gerencia que ayuden a la mejor comprensión de la información provista.

En los casos de organismos estatales, debe considerarse que un grupo importante de usuarios de sus informes contables son los cuerpos legislativos y de fiscalización. Por ello, los estados deberían incluir información que permita demostrar que los recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo con presupuestos legales adoptados y que se dio cumplimiento a los otros requerimientos legales o contractuales.

Para fijar la frecuencia de presentación de la información contables de uso interno deberían considerarse tanto el requisito de *oportunidad* (que la información pueda afectar todavía la toma de decisiones) como la búsqueda de una adecuada relación entre el costo de producir la información y los beneficios que puede generar su disponibilidad.

Los estados contables de uso externo se emiten habitualmente en forma anual, aunque hay casos en que las legislaciones requieren mayor frecuencia. En épocas de inestabilidad económica, tanto esta frecuencia como la extensión de los plazos legales para publicar estados contables reducen la utilidad de éstos.

La contabilidad tiene efectos microeconómicos pues cuanto mejor sea la información contable provista, mejores decisiones podrán tomarse y mejores resultados obtenerse.

## **2.- Héctor R. Bértora** **“Teoría de la Contabilidad” (Edición 1975)**

La contabilidad se halla en el momento más crítico de su existencia. Su utilidad es a menudo cuestionada.

Las publicaciones aparecidas en las últimas décadas constituyeron una muestra de la *profunda confusión* reinante en esta disciplina.



Se ha abusado en el uso de una *terminología técnica* que fue difundiéndose en la práctica de la profesión pero sin haber logrado unanimidad -ni siquiera una aceptación muy generalizada- en cuanto al significado de la misma. Como consecuencia de ello la terminología técnica puede comprender diferentes cosas para los distintos contadores que la utilizan, aun dentro de un mismo país, o dentro de la misma institución profesional que los agrupe.

Expresiones tales como “postulados”, por una parte, y “principios de contabilidad generalmente aceptados”, por otra, son frecuentemente aludidas como situadas al tope de toda la *teoría de la contabilidad* dentro de una jerarquía de proposiciones. Pero, no obstante la frecuencia en el uso de esas expresiones - y en particular de la segunda de ellas, que constituye parte esencial en *todas* las opiniones emitidas por los contadores públicos independientes relativas a los estados financieros que le son sometidos a su dictamen- los profesionales aún no se han podido poner de acuerdo en cuanto a la extensión y composición de las mismas.

Proposiciones enunciadas por asociaciones profesionales, institutos y estudiosos, y ponencias y comunicaciones técnicas aprobadas en congresos, conferencias y convenciones internacionales, en repetidas ocasiones son exponentes de contradicciones o de desorientación.

Tomemos por ejemplo la acepción contable que se puede dar a la palabra *equidad*; sin mucho esfuerzo hemos hallado cuatro orientaciones distintas.

En algunos congresos internacionales se ha aceptado la necesidad de reconsiderar lo aprobado en oportunidades anteriores para mejor definir los conceptos básicos que hacen a la formulación de una *teoría* sobre la contabilidad.

“La Xª Conferencia Interamericana de Contabilidad recomienda:

- Que los Principios y Normas Técnico - Contables Generalmente Aceptados para la preparación de los Estados Financieros, cuya adopción fuera recomendada por la VIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad, *sean revisados* integralmente incluyendo su título “Principios y Normas Técnico - Contables Generalmente Aceptados para la preparación de los Estados Financieros”.
- Que como paso previo en tal sentido, se definan los objetivos de los Estados Financieros (o Estados Contables como se denominan en algunos países), en función de las necesidades de información de sus usuarios.”

Hay una abundante cantidad de términos en la literatura contable para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran *la teoría de la contabilidad*. La profusión de la terminología es un claro indicio de que no se ha logrado llegar a un acuerdo entre los tratadistas y practicantes de la contabilidad en lo referente a la estructura básica de la teoría contable. Esta estructura es una

base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considera que entorpece el avance de la contabilidad.

*Comisión de Principios de Contabilidad.*

La circunstancia anotada pone en relieve la necesidad de dedicar esfuerzos a la elaboración de esa *teoría*, para lo cual será necesario cambiar el enfoque actual de los contadores que sólo se preocupan de afrontar, con criterio práctico, los problemas que se plantean a diario, logrando así soluciones fragmentarias que resuelven la cuestión específica (algunas veces de un modo inconexo y contradictorio).

La necesidad de dedicar esfuerzos a la elaboración de una teoría de la contabilidad ha sido aceptada explícitamente en congresos internacionales de contadores.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes deben ser revisados partiendo de una redefinición de los objetivos y del concepto de contabilidad, que surgirá como consecuencia de una investigación desarrollada con una metodología científica. Esta podría consistir en:

- Obtener una caracterización conceptual de qué es la contabilidad, qué son los estados contables y cuáles son los objetivos de ambos.
- Ubicar la contabilidad en el marco de las ciencias, definiendo qué forma de conocimiento es y arribando a una conceptualización de ella con rigor científico.
- Definir con corrección terminológica el sentido de las diversas expresiones utilizadas en contabilidad, a veces con carácter de sinónimas y en general de manera imprecisa (principios, postulados, criterios).
- Determinar cuáles características, condiciones o cualidades debe reunir cualquier información, en el entendimiento de que por ser la contabilidad parte del sistema de información del ente, debería cumplirlas.

En virtud de la metodología utilizada y de la naturaleza del referido cuerpo normativo, y concluida dicha investigación, podría dejar de ser válida la expresión “principios y normas teórico-contables generalmente aceptadas para la preparación de estados financieros” y aparecer bajo su nuevo significado otras expresiones mas apropiadas, como ser “normas”, “reglas”, “criterios”, etc., y se podría eliminar el aditamento de “generalmente aceptadas”, por cuanto su validez no estaría supeditada por el consenso que logra sino por los adecuado de su generación. (XIª Conferencia Interamericana de Contabilidad).

De acuerdo con A. C. Littleton, podría decirse que el propósito de la *teoría*

*de la contabilidad* es el de examinar críticamente creencias y costumbres, clarificar y extender lo mejor originado en la experiencia, y dirigir la atención al origen y al resultado del trabajo contable. Es función de la teoría extender y profundizar el alcance y significado de la experiencia. La teoría establece la razón por la cual la acción contable es lo que es, por qué no es de otro modo o por qué bien podría ser de otro modo.

Dentro del campo de la contabilidad, la investigación -o un estudio con menos pretensiones- quedaría limitada a determinar cuáles son los postulados y cuáles los principios, partiendo de la premoción de que la contabilidad debe estar regida por postulados y principios. Al estudioso cabe entonces tan sólo formular categorías de proposiciones dentro del encasillamiento preestablecido.

Mucho más amplio ha sido el objetivo fijado por la Accounting Association al designar el “Comité para la preparación de una declaración sobre la teoría básica de la contabilidad”.

El referido Comité expuso la necesidad de desarrollar una teoría de la contabilidad, pues ante su inexistencia muchos contadores han llegado a confundir *teoría* con la suma de prácticas corrientes.

Es evidente que a partir de la literatura procedente de EE. UU. se ha puesto especial énfasis en el desarrollo de una teoría que parta de dos proposiciones básicas: postulados y principios. Tales conceptos parecen llevar consigo la idea de *ciencia* y es, quizás, aquí donde comienzan a brotar interrogantes:

- ¿Cuál es el significado de *postulado*, en contabilidad?
- ¿Cuál es el significado de *principio*, en contabilidad?
- ¿Qué significado tienen postulados y principios en el marco más amplio de la teoría del conocimiento?
- ¿Existen los postulados y los principios en contabilidad?
- ¿Es contabilidad una ciencia y, en caso afirmativo, por qué?
- ¿O es un arte o una técnica?

El autor es partidario de caracterizar a la contabilidad como una técnica destinada a producir resultados útiles conforme a una definición anticipada de objetivos en cuanto a esos resultados (outputs o salidas).

Los objetivos servirán para seleccionar las entradas (inputs) deseables y elegir el conjunto de procedimientos que procesarán las entradas. Estos procedimientos

estarán regidos por pautas, reglas o normas (principios, en sentido normativo) bien definidas.

Los principios -normas o reglas generales- son las pautas generales que se transmiten al mecanismo para condicionar su conducta y hacerle producir, así, las salidas esperadas. Tales pautas generales están referidas, principalmente, a dos aspectos:

- Valuación.
- Exposición.

Eventualmente el mecanismo puede requerir pautas de cálculo.

Las pautas generales referidas a valuación son:

- Consecuencia
- Objetividad

Las pautas generales referidas a exposición son:

- Comparabilidad
- Significatividad

Las pautas generales de valuación se refieren a la teoría de la contabilidad. Son trascendentes y de fondo. Toda transgresión a las pautas generales de valuación altera el quantum de la información de salida mostrando estados financieros defectuosos, v.g.: deficiente medición de los activos y/o de los derechos sobre el activo, y/o deficiente medición de los resultados.

Las pautas generales de exposición se refieren también a la teoría de la contabilidad en los aspectos relativos a cómo mostrar las mediciones efectuadas.

Son trascendentes porque cualquier información defectuosamente expuesta puede originar una interpretación distinta y una decisión consecuente con la exposición defectuosa; pero ello no impide afirmar que son pautas generales de forma.

### **3.- Mario Biondi** **“Teoría de la Contabilidad” (Edición 1999)**

En general hay dos modos de adquisición del conocimiento, o sea, de formarse, de saber cosas, de aprender: el llamado conocimiento *científico* y el llamado conocimiento *empírico* o *vulgar*.

El primero requiere una profundización y una metodología de capacitación muy estricta y formal. Se debe partir de una formación básica adecuada y luego cumplir una serie de pasos programados.

Para adquirir el conocimiento “empírico”, también se requieren una metodología y una base anterior, pero teniendo en cuenta que el mismo es más pragmático, siendo normalmente hechos de una realidad tangible u observable. Este conocimiento va de lo particular a lo general, es decir, que de la reiteración de hechos particulares se induce una verdad (ley) de carácter general.

Este conocimiento es necesario para tratar de ubicar a la contabilidad entre las ramas del conocimiento.

Concretamente se pretende saber si la contabilidad es una ciencia, una técnica o un arte. Importantes autores de distintas nacionalidades tienen una posición encontrada.

Por ejemplo, Arturo Elizondo Lopez llega a la conclusión de que la contabilidad no reúne las condiciones necesarias para ser calificada de conocimiento científico, al carecer, en su opinión, de objetividad, generalidad, y, en parte, de verificabilidad.

El autor considera que quienes defienden la posición de considerar a la contabilidad una ciencia deberían continuar la investigación a priori en la búsqueda de elementos de juicio más concretos. En tanto, prefiere la calificación de *técnica* o *arte*, reconociendo que esta afirmación, también, tiene mucho de dogmática.

Sin perjuicio de la naturaleza de la contabilidad (ciencia, técnica, arte), el sustento teórico existe.

La teoría contable es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas.

La norma se nutre de la teoría. Por ello es imprescindible conocer profundamente la teoría que es el sustento de la norma práctica, para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad contable.

Hay dos tipos de teoría contable: la teoría contable doctrinaria y la teoría contable normativa.

La primera está basada en la opinión de los autores e investigadores sobre temas generales o particulares. Los autores e investigadores se agrupan según coincidan o no en sus búsquedas. De esas armonías nacen las escuelas y las corrientes de opinión contables. Dentro de las escuelas del pensamiento contable pueden mencionarse la Escuela europea continental y la Escuela anglosajona. Dentro de las corrientes de opinión se encuentran las corrientes ortodoxas y las renovadoras.

Para abordar a la segunda, es necesario definir "modelo". Modelo es una definición de variables, una selección que conforma una idea, un deseo o una expectativa.

Dependiendo de qué modo se combinen las distintas variables se seleccionará el modelo en el cual se basarán posteriormente las normas particulares.

Las corrientes de opinión son homogéneas; sus conceptos no se contradicen. Los modelos contables pueden, en cambio, contener conceptos o variables no homogéneas. Para ello, los investigadores, consciente o inconscientemente, eligen de cada corriente de opinión lo que más les conviene a sus ideas, lo que consideran más adecuado. Un modelo puede combinar pautas de más de una corriente.

El modelo contable tiene tres pautas básicas:

- Unidad de medida: moneda corriente o moneda constante.
- Capital de mantener: puede ser el denominado “financiero”, que es el aportado por los socios, o el llamado “físico” o “no financiero”, que varía de manera permanente para mantener un determinado volumen de actividad.
- Valuación o criterios de valuación: pueden ser a costos de hoy o costos de ayer.

De estas tres *pautas principales* se desprenden otras complementarias que ayudan a definir el modelo; ellas son:

- Límites de prudencia (valores recuperables).
- Tipos de resultados (de intercambio, inflacionario o de tenencia).
- Conformación del costo (costos variables y fijos).

#### **4. - Roberto Vázquez y Claudia Bongianino de Salgado “Nociones de Teoría Contable” (Edición 1998)**

Al abordar el estudio de la contabilidad se plantea el problema de cómo enfocar esa tarea. Sin la pretensión de definirla ya sea como ciencia, técnica o tecnología, discusión a menudo estéril, sí puede tratarse de observar como se la ha tratado y como fundamentalmente se trata de llegar a su esencia.

A menudo se confunde Teoría contable, los fundamentos, con la norma que se refiere a la Práctica Contable.

Si nos preguntamos qué es la Contabilidad nos introducimos en la epistemología contable, en la teoría del conocimiento de la misma.

Siguiendo conceptos de Matessich y Tua Pereda, puede decirse que la Teoría de la Contabilidad comprende el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables.

Por sistemas contables entendemos el conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta.

Así pues, la teoría contable reúne un conjunto de hipótesis sobre lo que tienen en común los sistemas contables. Entre los supuestos básicos y comunes se encuentran: el sistema numérico, los objetos que circulan (bienes), los sujetos que intercalan con los objetos, las transacciones, los métodos de captación y representación, etc.

Una cuestión a tener en cuenta se refiere a los objetivos de los sistemas contables.

Aunque se trate de entes constituidos sin fines de lucro, puede ser que el objetivo que debe ser satisfecho sea el de mantener bajo un manto de seguridad al inversor y a los terceros, siendo por lo tanto la información cautelosa y verificable, constatable con la realidad.

Si en cambio la finalidad fuese la utilidad de la información para la toma de decisiones, la misma puede ser más flexible y atender menos a la verificabilidad.

Analizando el carácter y los objetivos de la contabilidad parece evidente que son inadecuadas las definiciones que le asignan la categoría de arte o ciencia. La información científica procura el conocimiento de los principios y causas de las cosas, logro que la contabilidad facilita pero no alcanza por si sola. La información contable ayuda a explicar parcialmente las causas de algunos hechos, por ejemplo un aumento de los costos, pero eso es insuficiente para atribuirle la característica de disciplina científica.



Tampoco es adecuado considerar a la contabilidad como un arte, ya que la actividad artística es principalmente creativa, librada a la imaginación del autor, sin reglas ni límites prefijados.

Parece lo más apropiado caracterizar a la contabilidad como una técnica, ya que es un instrumento utilizable para el logro de un objetivo determinado que hace uso de los elementos que la tecnología pone a su alcance.

En los últimos tiempos han surgido opiniones a favor de considerar a ésta materia de estudio como una tecnología por considerar que ésta implica procedimientos o acciones para lograr determinados objetivos.

Existe un importante número de definiciones que intentan caracterizar a la contabilidad. Las mismas están influidas por la posición doctrinaria de sus autores en cuanto a considerar a la contabilidad como ciencia, arte, técnica o tecnología.

En general las tendencias dominantes son las corrientes pragmáticas y las científicas, que responden a la doctrina anglosajona y a la europea continental respectivamente.

En la mayoría de los casos la doctrina anglosajona considera a la contabilidad como una técnica por medio de la cual la información económica de una empresa es tomada en cuenta y presentada a sus usuarios. Esta doctrina resuelve los casos que se presentan y para ello establece principios o normas que conduzcan a la resolución práctica de los mismos aunque dicho cuerpo de normas no resulte perfectamente articulado.

En cambio, la doctrina europea continental se inclina por considerar a la contabilidad como una ciencia que estudia a las haciendas y su patrimonio. Así se encuentran autores que consideran a la contabilidad como la ciencia del control económico, la ciencia de la administración económica de las haciendas y como la ciencia del patrimonio.

En los últimos tiempos ha ganado aceptación una corriente que considera a la contabilidad como una tecnología social. “En tal sentido, puede considerarse que hay un paradigma (no estricto) pero suficiente para considerar a la contabilidad como un campo de conocimiento tecnológico-social. Considerar a la Contabilidad como tecnología social, no impide que sea considerada científica por el método que se desarrolle. Y en tal sentido tiene todas las posibilidades, pues en las investigaciones que se desarrollan para la resolución de problemas no hay nada que impida que se apliquen criterios de la metodología científica”. (Trabajo Nacional presentado a la XXIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad, Lima, Perú, setiembre de 1997. Autores: O. A. Chaves, L. González Bravo, R. Phalen y R. Vázquez).

## **5. - Carlos Luis García Casella**

### **“La función del Contador Público” (Edición 1984)**

Los pensamientos de los seres humanos dedicados a la reflexión sobre hechos de la tarea contable forman la teoría contable, que ilumina la búsqueda de soluciones a situaciones concretas, a través de la técnica contable. Ambas partes de la Contabilidad se alimentan mutuamente.

Una cuestión a analizar es el motivo por el que la comunidad no aprecia los esfuerzos de los contadores públicos y no utiliza suficientemente sus mensajes denominados estados contables o informes contables. Este aspecto origina el deseo de revisar la teoría y la técnica contables, ya sea que se comience por el deseo de sistematizar la disciplina, de ubicarla en el marco del conocimiento humano total o se problematice la eventual función social del contador público.

Lo cierto es que no se ha avanzado mucho en la disciplina desde hace muchos años y, como el resto de la comunidad científica, profesional y empresaria sí lo ha hecho nos encontramos enfrentados a un envejecimiento de nuestros conocimientos que puede generar, o ya genera, una especie de inutilidad de nuestro quehacer para *servir* al mundo moderno de hoy.

*Servir* porque la tarea contable es, esencialmente, servicio. En un esquema económico donde cada vez se demandan más servicios y menos bienes, porcentualmente, este servicio puede ser menos demandado en valores absolutos y relativos.

Por ello hablamos del deseo de revisar la teoría y la técnica contables. No se pueden solucionar adecuadamente los problemas que plantean los demandantes de servicios replanteando exclusivamente la técnica contable, ya que la estructura básica lógica sería una teoría contable.

La teoría y la técnica contables necesitan sufrir revisiones porque los usuarios del servicio contable opinan que lo producido por los contadores públicos como mensajes, informes o estados contables, es poco relevante para la toma de decisiones cotidiana.

Tanto el grupo dirigido por Carlos A. Slosse, en CECYT, como Enrique Fowler Newton en “Cuestiones Contables Fundamentales” inician revisiones especiales que no toman en cuenta problemas contables fundamentales en forma integral. Dichos problemas serían:

- Campo de acción de la Contabilidad.
- Unidad de medida.
- Métodos de registración contable.

Si se efectuara la revisión de la disciplina encontraremos:

- Autores que hacen revisiones parciales (como los citados).
- Necesidad de revisiones integrales que, por el momento, convendría encarar en base a consecuencia de distintas soluciones a los tres problemas fundamentales citados.

La solución definitiva sería una ampliación del horizonte de la Contabilidad considerando sus elementos básicos a las Cuentas y al Plan Contable como modelo para toma de decisiones interno y externo en cada ente, de los entes posibles, sujetos de la tarea contable.

Hay otros problemas potenciales, pero hoy se puede revisar la teoría y la técnica contables haciendo:

- Una ampliación del campo de acción del patrimonio.
- Una búsqueda de nuevas unidades no monetarias que superen los límites de éstas y logren encaminar hacia medidas cualitativas.

- Un acopio de nuevos y creativos métodos de registración contables que se adapten a la realidad de los entes y la variación tecnológica del procesamiento electrónico de datos.

Esto no es una utopía, no es invadir la esfera de acción de otras disciplinas; es adaptar al presente lo que hacía Luca Pacioli en 1523.

La contabilidad es una ciencia factual, cultural, aplicada que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. Los sistemas contables concretos responderían a los Modelos Contables Alternativos que pueden elaborarse para satisfacer intereses de usuarios en sus respectivas decisiones.

Para Bunge “la diferencia primera y más notable entre las varias ciencias es la que se presenta entre ciencias formales y ciencias fácticas, es decir entre las que estudian ideas y las que estudian hechos”.

La contabilidad estudia hechos humanos y de la naturaleza y por ello debe incluirse en el grupo de las ciencias factuales, junto a la Economía, la Sociología, la Psicología, la Biología y otras más.

**6.- Osvaldo A. Chaves, Héctor Chyrikins, Ricardo P. Dealecsandris, Ricardo J. M Phalen Acuña, Juan Carlos Viegas.  
“Teoría Contable” (Edición 1998)**

El debate sobre el rol de la contabilidad no ha terminado:

“Sin embargo, existe coincidencia en que los trabajos de investigación que se promuevan deben adoptar los métodos y procedimientos que son aplicables a cualquier disciplina científica. De esta forma se podrían reconocer aquellos postulados y principios que serían inapelables por su condición de ser las reglas naturales aplicables”. (Chaves, Fronti de García, Phalen Acuña y Viegas).

Por otra parte no debe olvidarse que:

*“La ciencia enseña a conocer y el arte a hacer” (Arevalo).*

Si se consideran las distintas definiciones del término contabilidad brindada por un conjunto de autores e institutos que se han dedicado al estudio de la teoría contable, se encuentran la mención de los términos “arte”, “ciencia” y “técnica” para intentar caracterizar a la disciplina.

Existen suficientes datos para descartar el término arte como caracterización de la contabilidad, y es que el arte se emplea para hablar de una labor artesanal, de habilidad y destreza, donde hay una estrecha relación con las condiciones personales del individuo.

La contabilidad, como herramienta empleada para ordenar y registrar las operaciones y los hechos económicos en los que se ve involucrado el ente, no puede ser considerada ciencia formal; no obstante, no debe olvidarse que el fin último es brindar información que refleje fielmente la realidad económica en la cual se halla inserto el ente, para que los distintos usuarios, internos o externos, puedan tomar decisiones, sin reservarse un rol de simple registración de hechos que implicaron cambios en el patrimonio del ente en el pasado.

Por lo expuesto, los autores se suman a aquellos que por el momento definen a la contabilidad como una disciplina técnica, sin descartar que con el avance de la investigación en estos temas, pueda concluirse en una caracterización de la contabilidad como tecnología, en virtud de que la misma está definida como la utilización de la ciencia aplicada para resolver problemas de carácter social.

De acuerdo con Podesta, “no importa si el cálculo se efectuó sobre ábacos o computadoras, si se utilizaron dibujos en las paredes de las cuevas o papiros escritos en jeroglíficos, o libros de papel o planillas electrónicas. Lo importante es diseñar un sistema, un método, que permita identificar movimientos de bienes y valores que sea comprensible para los usuarios de la información contable”.

La pretensión es que la contabilidad refleje fielmente la realidad económica y que brinde información para que los distintos usuarios puedan tomar decisiones.

La información contable debe atender a situaciones del pasado, del presente y del futuro.

Si la información contable cumple con estos objetivos, significará que nos hemos apartado de la simple registración de las operaciones y de hechos económicos (teneduría de libros) y podrá caracterizarse a la contabilidad como ciencia aplicada, técnica o tecnología, manteniendo a la disciplina al nivel que le corresponde.

En otras palabras, la contabilidad es mucho más que la simple registración. Podría decirse que la captación e interpretación de los datos a consignar (trabajo previo) y la lectura y conclusiones (trabajo posterior) forman con la teneduría de libros la trilogía de procedimientos que constituyen el sistema contable.

**7.- Héctor C. Ostengo.**

**“Bases para un Sistema de Información Contable” (Edición 1995)**

Para definir a la disciplina contable es necesario establecer su ubicación en el campo del conocimiento y su análisis doctrinario.

Analizando las definiciones de ciencia, técnica y arte, se puede expresar que, en principio, debe desecharse al concepto de arte referido a la contabilidad, puesto que este concepto está reservado a lo puramente estético e innato a las condiciones del individuo.

Ubicar a la contabilidad en una “zona gris” sería ubicarla en una “zona intermedia” entre Ciencia Práctica y Técnica.

Esta zona intermedia es originada en la técnica actual, donde sus operaciones están normalmente en conocimientos teóricos; aquí la ciencia y la técnica se realimentan mutuamente, es decir que hay una relación de interdependencia donde la técnica fomenta a la ciencia, y los meros conocimientos posibilitan nuevas técnicas.

Esto es lo que ocurre con la disciplina contable y su interdependencia disciplinaria con la economía, la administración y la informática.

Actualmente, la disciplina contable se agrupa en dos doctrinas, con grandes diferencias en algunos aspectos, pero coincidencias en otros. Son la doctrina “anglosajona” y la “europea-continental”.

La doctrina anglosajona es excesivamente empírica y parte de un proceso inductivo basado en relaciones eminentemente prácticas, faltándole la síntesis de las conclusiones obtenidas, para que éstas tengan validez general a través de la analogía y comprobación de la prueba.

Este empirismo le quita por completo cualquier acercamiento a una base científica, con fundamentación en principios y ordenamientos sistemáticos.

En general, a esta escuela le falta criterio científico considerando a la contabilidad como una disciplina eminentemente técnica, es decir, como “un conjunto de procedimientos destinados a producir algo, con ciertas apoyaturas en las ciencias exactas y en la economía”.

Por otra parte, la doctrina europea continental se adhiere a la concepción de la contabilidad como ciencia, no intentando definir a la contabilidad en forma resumida, sino enfocando su estudio a algo más genérico, como ser todo lo relativo a la vida de la empresa (la hacienda). Esta escuela se denomina “escuela hacientista”, fomentada por los italianos, entre cuyos estudiosos que se fueron sucediendo, se contó con Fabio Besta, Gino Zappa, Pietro Onida y otros.

En general esta doctrina establece que la contabilidad trata algunos aspectos económicos de la gestión de la empresa, no sólo en cuanto al registro de los hechos económicos, sino también en cuanto al análisis e interpretación de la información obtenida.

La doctrina euro-continental no ha previsto la existencia de bases técnicas o normas contables, a las que la doctrina anglosajona denomina “principios de contabilidad” (paradójicamente a la idea de ciencia en una y otra doctrina).

Podría definirse a la contabilidad, según esta doctrina, como “la ciencia que se ocupa del estudio cuantitativo de los fenómenos económicos en los cuales se manifiesta la vida económica de la hacienda”.

Si bien esta doctrina define a la contabilidad como ciencia, no explican por qué es ciencia y por qué no lo sería.

Para el autor, un sistema de información contable es “un conjunto coordinado de bases, procedimientos y técnicas, fundadas en un cuerpo de normas teóricas de carácter flexible y utilidad práctica comprobada, que registra, clasifica y resume los hechos económicos - financieros, referidos a la valuación y evolución del patrimonio del ente económico, con el propósito de producir datos útiles para la toma de decisiones y el control”.

## **8.- Alberto Arévalo**

### **“Elementos de Contabilidad General” (Edición 1954)**

Cada orden de haciendas tiene funciones propias características que no aparecen en las haciendas de otros órdenes o asumen un aspecto esencialmente distinto.

Por ello se deben distinguir en la contabilidad la parte *general* o común a todas las haciendas y la parte *aplicada* a las haciendas de los órdenes principales.

La contabilidad general considera el contralor económico en sus diversas fases y aspectos principales. Esclarece la índole del objeto de ese contralor, es decir, la riqueza o el patrimonio de las haciendas; estudia los órganos principales de éstas y sus funciones; y proporciona los principales instrumentos de contralor; desarrollando, así, los prolegómenos de la materia.

El contralor simultáneo a la gestión, por medio de documentos de prueba, aparatos automáticos, creación de intereses opuestos, inspecciones, etc., es otro capítulo de la contabilidad, completado con el conjunto de registraciones originarias o preparatorias y metódicas y generales que servirán luego de fuente indispensable en la preparación de los estados de cuentas y balances generales.

La actividad económica cumplida en el ejercicio vendrá a condensarse en el balance general. En él se ponen de manifiesto los efectos de las operaciones y las causas que los han producido; permite apreciar la eficacia, negligencia o impericia de la labor administrativa y ofrece elementos de juicio para orientar la gestión en el futuro inmediato.

La contabilidad, materia concreta por excelencia, actuando en el mundo vivo de las actividades económicas, extrae de él forzosamente los materiales con que luego elabora sus principios, normas y preceptos. Los jefes y auxiliares de contabilidad que diariamente afrontan la tarea de revelar, ordenar y esclarecer los efectos de los hechos económicos en todas las haciendas, constituyen a modo de tropas de choque verdaderas avanzadas en los progresos de la contabilidad. Nuevas necesidades en la vida de los negocios crean nuevos problemas de contabilidad que deben encarar en primer término los que están en contacto inmediato con la realidad.

La práctica en todos los tiempos y lugares es así fuente incesante de conocimiento, y a ella deberá recurrir también quien en la contabilidad desee realizar obra fecunda y duradera. Empero, la práctica sin el auxilio de la doctrina no basta para que urgida por las necesidades de cada momento dé solución racional a muchos de sus problemas. Es lo que ha ocurrido en la práctica rutinaria de la corrección de errores por exceso de anotaciones en las cuentas, en la figuración de las amortizaciones en los balances y, en nuestro país, en materia de registraciones a dos monedas de cuenta.



Es que, como afirma Besta, entre la teoría y la práctica como no hay discontinuidad de proceso tampoco deberá existir desarmonía. No cabe disentimiento entre el que investiga una teoría y el que atiende a su aplicación: éste trata de vencer las dificultades del presente, se refiere a las particularizaciones y puede prestar excelentes servicios aunque no posea mucha doctrina; aquél, mas que a los hechos en particular, considera sus clases, y de los hechos revela las ideas y los principios, los clasifica y difunde; atiende, entonces a los casos generales, pero no puede realizar obra fecunda ni aun con respecto a un punto especial de la materia si no la conoce íntegramente y si no está familiarizado con las ciencias afines.

Aunque cada ramo de los conocimientos humanos tenga su propia individualidad no por ello esta totalmente desvinculado de los demás conocimientos que constituyen el cuerpo general de las ciencias y que refleja la unidad de la naturaleza.

Las relaciones de afinidad surgen cuando existe un cambio reciproco de nociones científicas entre dos o más asignaturas; las relaciones de dependencia, por el contrario, se revelan por recibir ayuda o subsidio de las otras materias sin que exista reciprocidad de elementos científicos.

Por su contenido de carácter económico, la Contabilidad pertenece al grupo de las ciencias sociales, y tiene relaciones de afinidad con la Economía Política, con el Derecho, con la Estadística y con las Finanzas.

#### **4- OPINIONES DE AUTORES EXTRANJEROS.**

##### **1.- Harold Bierman Jr.**

##### **“Teoría de la contabilidad” (1º Edición - 1970)**

El contador financiero presenta información para la toma de decisiones, pero sin saber qué decisiones están siendo tomadas. Es necesario que la información financiera sea preparada de acuerdo con convenciones contables conocidas para que el usuario pueda juzgar hasta dónde la información es útil para el propósito que está considerando. Es igualmente necesario que se haga un intento para hacer la información contable útil, aunque los usos específicos no sean conocidos. Las convenciones contables no son estáticas sino algo evolutivas, y es razonable esperar que cambiarán.

Los directores de negocios y otros usuarios de información financiera deben entender los reportes contables para poder juzgar efectivamente los resultados financieros de una entidad operativa. Si ellos van a entender las limitaciones de esos reportes, es necesario que entiendan las convenciones contables que forman las bases de esos reportes. El total de caja presentado en un estado de posición financiera, sin suponer fraude, es una medida exacta. La medida del activo investiga casos, es sumamente inexacta y, en la mayoría de los casos, no es ni siquiera una razonable aproximación. El usuario de los reportes debería entender qué convenciones están afectando los reportes y qué alternativas están disponibles.

Los contadores están continuamente buscando métodos para mejorar las técnicas de reporte. Es de esperarse que los reportes contables lleguen a ser aún más útiles de lo que son en el presente. Pero debido a que el contador está reportando el dato económico en un medio ambiente incierto, nunca puede presentar datos que sean absolutamente correctos o no sujetos a diversas interpretaciones. El usuario de información financiera debe entender este hecho.

## **2.- Eldon S. Hendriksen**

### **“Teoría de la contabilidad” (Edición 1981)**

En su mayoría, las teorías de contabilidad pueden clasificarse, por su naturaleza, bien como normativas o como descriptivas. Las teorías normativas tratan de prescribir lo que la contabilidad debe hacer y cómo debe hacerlo; es decir: tratan de explicar lo que debe ser más bien que lo que es. La teoría normativa de la contabilidad puede emplearse para evaluar la práctica actual o puede emplearse para desarrollar nuevos procedimientos. Las teorías y recomendaciones de Sprouse y Moonitz en el Estudio de Investigación sobre Contabilidad N° 3<sup>30</sup> y las de Chambers tienen carácter en gran medida normativo. Las teorías descriptivas tratan de explicar la práctica en un momento específico o de racionalizar la utilización de ciertos procedimientos. También pueden emplearse para encontrar un hilo común de lógica o relación recíproca entre procedimientos de contabilidad aceptados a fin de hallar una base para aceptar algunos procedimientos y rechazar otros. Pero las teorías descriptivas probablemente son más valiosas por su tentativas de comprender los cimientos y el efecto de la práctica actual. El desarrollo de la teoría realizado por Littleton es probablemente la teoría más completa que aplica el método descriptivo.

Más recientemente, Goldberg presentó un desarrollo teórico bastante completo extraído de la práctica, si bien pretende que se trata de un marco o estructura para evaluar la práctica y es de carácter normativo en algunos aspectos.

La investigación empírica en contabilidad es la busca de relaciones significativas en las empresas; la prueba de hipótesis, y el estudio de prácticas de presentación de informes contabilísticos propuestas o existentes actualmente y cosas tales como la predicción de objetos, actividades o variables futuros, la motivación y otros aspectos del comportamiento y los efectos macroeconómicos. Si bien es improbable que los estudios empíricos brinden la base completa para un enfoque teórico, pueden ser muy útiles para encontrar variables y relaciones en las que pueda basarse la teoría de la contabilidad y en la prueba de hipótesis desarrolladas por la teoría de la contabilidad. De hecho, en la opinión de algunos, las hipótesis teóricas sólo pueden probarse por medio de la investigación empírica. Independientemente de la validez de esta afirmación, pocas dudas hay de que la investigación empírica puede ser de ayuda valiosa en la formación y pruebas de las teorías de la contabilidad. Sin embargo, según opinión del autor es posible formular y probar teorías completas por medio del proceso de indagación lógica.

### **3.- Jorge Tua Pereda**

#### **“Lecturas de Teoría e Investigación Contable” (Edición 1995)**

Nuestra sociedad atraviesa profundos avances que se originan en el tratamiento y difusión de información. En el contexto de la globalización y el cambio, la información económica juega un destacado papel y, por supuesto, la contabilidad como uno de los principales protagonistas principales en el suministro de información para la toma de decisiones. Existe una vinculación entre contabilidad y desarrollo. La función del registro pierde progresivamente importancia. Ahora tienen mayor trascendencia cuestiones como la interpretación de la información, la planificación y organización de sistemas informativos y el análisis de las consecuencias que la información produce en el entorno económico y social.

El autor, sin restarle importancia a otros puntos, se ocupa sobre reflexionar en torno a la búsqueda de normas comunes que, en el caso de las características de la información, favorezcan la globalización y, al mismo tiempo, den cabida al respeto de las peculiaridades correspondientes a las diversas áreas o países concurrentes.

Es necesario distinguir entre sistemas contables y teoría general de la Contabilidad. es decir, entre teoría general y sus aplicaciones.

La teoría general es el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que, de ese modo, se convierten en aplicaciones -es decir manifestaciones extraídas de la misma- de la teoría general.

La teoría está compuesta por asunciones o hipótesis sobre la siguiente secuencia de elementos -ya clásicos, realmente- que configuran, en rasgos generales, el quehacer de la Contabilidad:

- captación
- medida
- valoración
- representación
- comunicación.

En referencia a la investigación, no puede olvidarse que el desarrollo de la contabilidad ha estado ligado a construcciones teóricas de otras disciplinas, creándosele una limitación para su avance. Hay la madurez de la profesión contable está ligada sin duda al progreso de la *teoría contable*. Aunque hoy se siguen utilizando elementos conceptuales y metodológicos de otras ciencias como la sociología, la psicología, la comunicación, la matemática, la economía, etc., debe buscarse que el resultado final sea estrictamente contable, para derivar su independencia y autonomía. El papel de los estudiosos e investigadores contables, trasciende al estrecho límite colocado a la contabilidad. En un mundo abiertamente pragmático todo lo que se haga para romper este cerco y proponer nuevas alternativas, será una nueva contribución real al avance de nuestra disciplina.

Más allá del peligro de toda definición, que rara vez alcanza a recoger la dimensión total de una disciplina, pueden considerarse las siguientes conclusiones dignas de mención:

- Existe una evidente vinculación entre la Contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera que aquella se encuentra supeditada a éste y, a la vez, es capaz de incidir en lo mismo: ambos han evolucionado constantemente, en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la Contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez, ha incidido también en ellos. Las definiciones de Contabilidad, como es lógico, han captado aquel devenir, siguiendo una evolución similar.
- Este proceso evolutivo evidentemente no ha terminado pues, en la medida de que sea necesario, seguirá produciéndose aquel diálogo y, en consecuencia, los planteamientos conceptuales de la Contabilidad continuarán readaptándose para responder en cada momento a los requerimientos de la realidad circundante. Cualquier definición podrá ser la más reciente, pero en modo alguno puede considerarse a sí misma como la última y definitiva.
- Con todo ello, la Contabilidad se configura como una disciplina de carácter social, que requiere, para su conceptualización y formalización, de la utilización de un instrumental lógico acorde con estos planteamientos, que además, respete y tenga en cuenta aquella posible evolución.
- Por lo tanto, ni la Teoría General ni el método utilizado por la Contabilidad (aparte del carácter hipotético de la primera, que comparte con cualquier construcción científica) pueden considerarse productos acabados sino que, por el contrario, son susceptibles de continuo perfeccionamiento y adaptación a planteamientos cada vez más evolucionados.
- En este proceso de interacción mutua y dado este carácter social de la Contabilidad no puede pasarnos desapercibido el papel que juega el investigador como agente de cambio capaz de impulsar, condicionar o incluso frenar el desarrollo de las disciplinas de carácter social.

- En las definiciones de Contabilidad, incluso en las coetáneas, pueden encontrarse distintos enfoques, todos ellos por lo general igualmente válidos, como muestra de la naturaleza multiparadigmática de nuestra disciplina, a la que puede accederse desde posturas y puntos de vista dispares o, al menos, no totalmente coincidentes, de modo que cada uno de ellos responde al programa de investigación (o más modestamente, orientación) en que se milite.
- Comprender actualmente la auténtica esencia conceptual que nuestra disciplina implica, cada vez de forma más clara, auparse por encima de los posibles enfoque, al objeto de obtener una visión integradora de todos aquellos.

**4.- Antonio López de Sá**  
**“Información, Teoría Científica y Normas Contables” (Publicación**  
**Contabilidad y Auditoría – Octubre de 1997)**

El autor considera que si van a elaborarse Normas para que la información sea la imagen fiel de los fenómenos de la riqueza patrimonial, la primera tarea que debe imponerse es la de definir lo que debe entenderse por Información y cuál es la utilidad que efectivamente debe tener para quien la busca.

En todas las ramas de las ciencias se utilizan informaciones y no se puede tener una idea justa de los fenómenos sin preocuparse por observar dichos fenómenos desde la esencia, a través de la percepción de los hechos, y dentro de una óptica que pueda traducir realidades

Resulta difícil entender que se pueda informar sin responsabilidad y compromiso con la percepción, considerando su imprescindibilidad ante la realidad de los fenómenos.

Si la norma es una disciplina para generar información verdadera debe estar vinculada a lo sustancial, a lo científico, sin lo cual no es lícito cuestionar su utilidad.

La ciencia exige además la óptica objetiva y se fundamenta en los criterios de lo racional.

Resulta fácil, pues, deducir que si no existe una Teoría General del Conocimiento en Contabilidad fundamentando la orientación de las informaciones y de las normas que la disciplinan, jamás podrá saberse cómo observar, percibir, y por consiguiente, cómo informar.

La ciencia debe guiar a la norma, y la norma debe estar al servicio de la ciencia, con instrumentos para sus propias investigaciones, explicaciones y entendimientos.

El conocimiento contable, en la actualidad, se beneficia con los recursos de las técnicas informativas pero necesita, a través de sus teorías, nivelarse al crecimiento de tales medios.

Los trabajos de los maestros José Antonio Láinez Gadea y Jorge Tua Pereda, sólo para referirse a dos de los grandes estudiosos españoles entre tantos otros de este país, son elocuentes para demostrar que, al comparar Normas Internacionales, aún se está lejos de llegar a un acuerdo porque evidencian consensos distintos, algunos impregnados de intereses distintos, como se ha podido observar en estudios oficiales llevados a cabo.

Actualmente hay una convicción más firme de que no se puede lograr una normalización competente si ésta no tiene suficiente lastre conceptual y científico para protegerla.

La teoría, tal como decía Leonardo Da Vinci, “es la brújula y el timón del que navega por los mares del conocimiento”.

Emerge de la práctica pero se distingue de ella porque se fundamenta en razones preocupadas con la verdad.

La lógica tiene la virtud de disciplinar el pensamiento por el método y éste es el camino indispensable para lograr el entendimiento.

La humildad intelectual es la condición esencial para que se destruyan prejuicios y solamente así poder tener todas las puertas abiertas a la verdad. La ciencia no admite dogmas ni “dueños de la verdad”.

Un complejo estudio teórico nos permitió elaborar la Teoría General del Conocimiento Contable, que el Ministerio de Economía y Hacienda de España a través del ICAC, ha publicado.

Esta teoría tiene características propias porque identifica las relaciones lógicas del fenómeno patrimonial, genera un axioma que guía su método, agrupa fenómenos en sistemas y disciplina sus correlaciones por interacción, constando, también, de enlaces de estudio entre la ocurrencia interna de los hechos y aquellas de los ambientes que provocan los mismos fenómenos.

Tal postura ha permitido separar los estudios de la Contabilidad como ciencia del patrimonio, de aquellas que tienen por objetivo los elementos que constituyen los continentes de dicho patrimonio. Lo que importa es conocer las influencias específicas de cada ambiente, sin invadir el territorio de otras ramas científicas pero extrayendo la materia necesaria para esclarecer los fenómenos contables.

La utilidad de la Teoría consiste en disciplinar los pensamientos y en reunir conocimientos organizados racionalmente.

Muchos errores en la elaboración de Normas que deben guiar informaciones surgen, como se ha dicho, de falta de enlace entre lo científico y lo tecnológico.

Mientras impere el empirismo habrá también desacuerdo en el campo normativo.

Muchos ilustres científicos como Hendricksen, Taylor, Briloff, Scarano, Biondi, Casella, Kooliver, Poisl, Mattessich, García Benau, Pereda, Cañibano, Lizcano, Mallo, Fernández Ferreira, Caiado, Vieira dos Reis, Mantilla, Millán Puentes y Tristancho, apenas para mencionar a algunos de España, Canadá, Argentina, Venezuela, Colombia, Portugal, Brasil y en muchas otras partes del mundo, tienen consciencia de que solamente la alianza entre la Teoría y las normas podrá resultar en el éxito, fidelidad y sinceridad de la información.

Las bases conceptuales sólidas son un excelente camino para fortalecer las Normas, pero teniendo en cuenta que los conceptos, solos, no construyen una ciencia.

Los conceptos deben generar teoremas y éstos, teoría. Y el conjunto de estas teorías es lo que forma la ciencia.



**5.- Joaquín Ochoa Sarachaga**  
**“Contabilidad: principios, técnica y aplicación actualizada”**  
**(Edición 1970)**

La contabilidad es un *técnica administrativa* cuyo objeto es de registro e información.

Como toda técnica de información tienen tres pilares:

- los datos de entrada
- el sistema de tratamiento y registro de los datos
- la información final

El campo de acción de la contabilidad se extiende a todos los hechos y operaciones realizadas por la empresa que tengan una repercusión patrimonial o económica, entendiendo por económico lo que afecte a los resultados.

Las operaciones se reflejan en documentos, que son los portadores de los datos o información de entrada, materia prima que la contabilidad ha de tratar hasta conseguir que esos mismos datos se presenten en una información final coherente e inteligible.

El propio contenido de la contabilidad, esto es, registro e información de hechos, situación y operaciones en el área patrimonial y económica es lo suficientemente expresivo para dar una idea de sobre sus posibles utilizadores. En términos generales se puede decir que emplearán la contabilidad todas las personas o instituciones dotadas de un patrimonio sometido a una evolución cuya situación y resultados necesitan o requieren conocer.

Es por ello que donde la contabilidad tiene su máxima aplicación es en la empresa. En efecto son las empresas mercantiles quienes crearon la necesidad de la contabilidad como sistema y es en su ámbito donde se ha desarrollado y perfeccionado hasta llegar a su posición actual.

Desde el punto de vista externo la contabilidad sirve para:

- informar a socios y accionistas.
- Informar a terceros.
- Informar a la administración, instituciones de crédito, sindicatos, etc.

Estos objetivos de la contabilidad relativos a la empresa y su entorno hacen que esta técnica esté relacionada y sometida a influencias de ciencias y técnicas externas, entre las que por su mayor importancia pueden citarse:

- la jurídica.
- la fiscal.
- la económica.
- la de las técnicas de dirección de empresas.

Las ramas fundamentales de la teoría contable son:

- la contabilidad general.
- La contabilidad industrial.

La contabilidad general, primera en su aparición en el tiempo, pretende dar una visión global de la empresa a través de sus instrumentos que son *el balance, las cuentas, las cuentas de explotación y las cuentas de pérdidas y ganancias*.

La contabilidad industrial es una contabilidad de análisis interno. Surgió posteriormente, para dar respuesta a los problemas de gestión planteados en la empresa a partir de la época de desarrollo industrial.

Su objetivo es analizar por una parte los costos y por otra los productos de las ventas según ópticas diversas que dependen de las necesidades de la dirección.

Ambas contabilidades pueden estar englobadas en un solo sistema de tratamiento, hablándose entonces de un sistema monista.

Sometida la contabilidad a distintas fuerzas, no siempre con el mismo sentido, es necesario para evitar posibles desequilibrios, centrar la función contable. Para ello debe precisarse sus características más significativas:

- La contabilidad es una técnica de registro e información. Como tal técnica es rígida en cuanto impone un rigor, un sistema, en el tratamiento de datos, y es elástica en cuanto a la información que de la misma se quiera extraer.
- Las dos cualidades más importantes que la información contable debe reunir para cumplir su función son *la veracidad y la rapidez y prontitud*.
- Dentro de la empresa la contabilidad es una función staff o auxiliar. La empresa se crea para comprar, transformar y vender, cobrar y pagar, y estas son sus funciones “línea” o principales. La contabilidad por sí misma no contribuye directamente a que la empresa alcance los objetivos para los que se ha creado y existe, sino que su función es ayudar para que se consigan. En una función auxiliar.

#### **6.- William W. Pyle y John Arch White “Principios fundamentales de Contabilidad” (Edición 1970)**

La contabilidad es el arte de registrar y sintetizar las transacciones de un negocio, y de interpretar sus efectos sobre los asuntos y las actividades de una entidad económica. Una transacción es el intercambio de propiedad o servicios; la institución que llamamos negocio lleva a cabo un ciclo interminable de estos intercambios. El dueño de un taxi que cambia dinero por su automóvil, gasolina, aceite y llantas, y que recibe dinero por transportar a las personas, se dice que realiza un negocio. Para el dueño del taxi y para los demás, la contabilidad es el *arte* de registrar las muchas transacciones de un negocio, sintetizarlas e interpretar sus efectos sobre los asuntos y las actividades del negocio.

La contabilidad ha sido llamada el lenguaje de los negocios y ha recibido su máximo desarrollo en este campo; sin embargo, la contabilidad no se limita a los negocios, sino que es aplicable a cualquier entidad que exista en nuestra sociedad económica. Tales sociedades no sólo comprenden negocios, sino también otras unidades como escuelas, ciudades, estados, clubes, fraternidades e iglesias.

Cuando se registran las transacciones de un negocio, se acumula información contable. Esta información, cuando se resume e interpreta, permite al propietario o gerente, responder a múltiples preguntas tales como cuáles son las propiedades, cuántas son las deudas, si hubo utilidades, etc.

Por su parte, las oficinas gubernamentales hacen uso de la información

contable para regular los negocios y cobrar impuestos.

Los sindicatos usan la información contable para negociar las condiciones de trabajo y los salarios.

Los inversionistas hacen amplio uso de la información contable para decidir dónde y en qué invertir.

Muchos confunden la contabilidad con la teneduría de libros, identificando el todo con la parte. En realidad la teneduría de libros es sólo la parte de la contabilidad dedicada a la registración.

En la segunda mitad de este siglo, la contabilidad como profesión ha alcanzado una estatura comparable a la del derecho o la medicina. Todos los estados de la Unión Americana autorizan oficialmente al contador público mediante licencia, como lo hacen con los médicos y los abogados; por la misma razón, ayudan a obtener altas normas de servicios profesionales. Entre los requisitos para obtener el certificado o licencia, se encuentra el de rendir un riguroso examen de tres días sobre teoría contable, práctica contable, auditoría y derecho.

#### **7.- John Cardona Arteaga**

**“Reflexiones en torno a la relación Docencia – Investigación en materia Contable” (Revista de Contaduría de la Universidad de Antioquía, N° 32, Marzo de 1998)**

La base conceptual de la contabilidad está soportada por los elementos de teoría e investigación que a menudo no tiene un énfasis adecuado.

La teoría contable, como soporte básico en la formación del contador público, no ha gozado de la suficiente atención por parte de los centros universitarios encargados de la preparación de un

profesional que debe enfocar los problemas de su disciplina en forma lógica, ordenada y coherente. la explicación de los fenómenos contables se ha orientado más al ser que al deber ser teniendo como disculpa la pragmática del medio ambiente de los negocios.

La gran influencia de la regulación contable, guiada por el entorno jurídico del país, ha originado el privilegio del carácter formal de la contabilidad sobre las verdades derivadas de la substancia económica y de los diversos enfoques sociales. En ese contexto, las doctrinas jurídicas priman sobre los aspectos materiales y doctrinarios en materia contable, generando un relativo atraso, ante los cambiantes fenómenos económicos y organizacionales. El énfasis tan marcado en los rasgos formales de la contabilidad, en contra de los principios sustanciales y de las bases fundamentales, origina una visión un tanto arcaica que marca un desnivel con relación a sistemas contables de países con un grado de desarrollo similar o aún menor.

La ausencia de diagnósticos serios referidos al entorno económico, social, político y cultural del país han marcado un desarrollo problemático con relación a su verdadero valor científico y tecnológico. Es escasa la contribución de la universidad a la generación de conocimiento contable, derivado de las modernas corrientes de la disciplina. A menudo lo que se hace en las cátedras es repetir reglas y procedimientos, obviando el papel globalizador que encarna el compromiso universitario. La epistemología contable es asunto de pocos y cuando aparecen las asignaturas sobre teoría e investigación contable, el establecimiento propugna para que dichos cursos se orienten a un enfoque jurídico pragmático, tendiendo a la pauperización del conocimiento.

Con el fervor de quienes se interesan por la contabilidad como una disciplina intelectual y no como una mera técnica, debe gestarse una verdadera renovación. Las reglas contables encarnan el peligro de la sumisión y el desencanto. La teoría del conocimiento contable, en cambio, promete una transformación permanente, así se modifiquen las reglas. La ausencia de una visión universal ha llevado a muchos a tomar posiciones meramente especulativas y a despreciar los conceptos contables, sólo por la procedencia de los mismos, en lugar de adoptar una actitud crítica en la cual predomine el uso de la razón y la toma de conciencia sobre el progreso de la ciencia.

Otro aspecto de gran importancia se refiere al necesario vínculo entre *teoría e investigación contable*. No se puede concebir una teoría sin investigación, por la abierta necesidad de crear un cuerpo de conocimientos útiles para la aplicación en el mundo real. Igualmente es válido que una investigación sin teoría significa algo así como navegar sin brújula, aunque se utilicen múltiples adornos como entrevistas, grandes bases de datos, series estadísticas, métodos usados en otras disciplinas, etc.

Es necesario prepararse para dichos cambios, como agentes activos de los mismos. Si los profesionales y académicos actuamos en ese sentido, comprenderemos pronto como, tal como señala el psicólogo Kurt Lewin, “no hay nada más práctico que una buena teoría”.

### **8.- Richard Mattessich**

#### **“Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía” (Edición 1964)**

La esencia del enfoque científico es la abstracción. Si bien este fenómeno puede dividirse en varias fases –la observación de casos particulares, su descripción y medición, la extracción de las características comunes, la formulación del caso general y, finalmente, la aplicación de la abstracción a nuevos hechos particulares vinculados- este proceso puede comprenderse solamente si se lo considera como un todo. Esto constituye uno de los elementos más fundamentales del pensamiento reflexivo; en su forma rigurosa permite lo que Ernest Mach denominó la “economía de la ciencia”. El éxito de la ciencia se basa en este principio de abstracción y en su eficiencia, no en el descubrimiento de la verdad última.

Con respecto a nuestra disciplina, la cuestión que se presenta es si ya se ha sacado todo el provecho posible de esta poderosa herramienta, si ya se ha agotado todo el potencial de abstracción en contabilidad, o si hay lugar todavía para su aplicación.

La necesidad de una presentación generalizadora de la Contabilidad se manifiesta de diversas maneras; una de ellas es la aparición de un gran número de sistemas contables en la práctica concreta: Contabilidad Patrimonial, Contabilidad de Costos y Gerencial, Contabilidad Gubernamental e Institucional, Contabilidad del Producto

e Ingreso Nacional, Contabilidad del Flujo de Fondos, Contabilidad de Insumo-Producto, Contabilidad del Balance de Pagos y, finalmente, la construcción de Balances Nacionales. Estos sistemas cumplen diferentes funciones y aún así, están basados en los mismos principios básicos.

Otro argumento favorable para proceder a efectuar una formulación general rigurosa de estos principios surge del lenguaje tradicional de la contabilidad, que es demasiado limitado, que no revela claramente la estructura matemática subyacente y que hace que muchos piensen que es la forma fundamental de comunicar las ideas de la contabilidad. El tercero y principal argumento, sin embargo, puede interpretarse como una extensión del primer punto expuesto ut supra: se halla implícito en la manifiesta necesidad de contar con sistemas contables más funcionales y en los enfoques de evaluación en contraposición con los sistemas multipropósito a que estamos acostumbrados. Consideramos que los sistemas tradicionales de contabilidad patrimonial y de costos son mecanismos multipropósito porque constituyen una solución de compromiso que permite que los sistemas sirvan simultáneamente a varios objetivos (por ejemplo: medición de activos intangibles, de confiabilidad para otorgamiento de crédito, de capacidad de ganancia, de control de recursos disponibles, de eficiencia de gestión administrativa, etc.). La experiencia indica que tales soluciones de compromiso no son satisfactorias y pueden, en ciertas ocasiones, resultar dañinas. Favorecen algunos objetivos a expensas de otros y su éxito depende no sólo de la exactitud requerida por la medición pertinente, sino también de la complejidad de los acontecimientos bajo análisis. Los sistemas multipropósito también son responsables de las controversias fútiles acerca de si ésta o aquella práctica es la correcta. En tanto un propósito específico no se explicita, esta cuestión no es relevante. Por lo tanto, es probable que en el futuro varios sistemas contables "monopropósito" interrelacionados, reemplacen a un único sistema multipropósito. Es probable que este cambio se produzca sólo de manera lenta y paulatina, pero, ante el impacto de la Ciencia de la Administración y con la ayuda del enorme poder de cálculo de los equipos de procesamiento electrónico de datos, debe ser considerado con anticipación. Las investigaciones sobre estos cambios y los problemas que traen aparejados constituirán una de las nuevas áreas de importancia de la Teoría Contable.

A medida que se desarrollan variados sistemas monopropósito se hace más necesaria una fundamentación general de la contabilidad. Si no contamos con un marco uniforme a partir del cual pueda desarrollarse sistemáticamente un modelo contable para un propósito determinado en una situación específica, corremos el riesgo de generar un conjunto de “modelos standard” que pronto se volverían rígidos y podrían por lo tanto invalidar el propósito inicial de diversificación en aras de la flexibilidad.

Para algunos nuestras propuestas podrían parecer contradictorias: primero abogamos por la generalización de la contabilidad y después por la diversificación. Esta antinomia es solamente imaginaria; un examen detenido revela que nuestra propuesta se contradice con el “proceso científico” para el cual la deducción y la inducción no son métodos contradictorios sino complementarios.

En esencia, la contabilidad maneja un conjunto de reglas que sirven para elaborar y comunicar información financiera, de manera que aquellas reglas puedan supeditarse a diferentes objetivos. Ello hace que en la epistemología pueda distinguirse:

- un conjunto de sistemas contables, para los que puede existir reglas diferentes, en función de los objetivos que pretenda cada uno de ellos.
- una Teoría General, que describe los rasgos esenciales y comunes de todos los sistemas contables posibles.

Por ello, el autor califica a nuestra disciplina como una *ciencia empírica* y, a la vez, *aplicada o normativa*, afirmando por otro lado que sería extravagante considerarla como ciencia pura o del conocimiento<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Mattessich (1972), pág. 469.



**Autores Nacionales: Cuadro comparativo de las opiniones resumidas**

Autores nacionales consultados por orden alfabético:

1. Arévalo Alberto: "Elementos de Contabilidad General" (1954)
2. Bértora Héctor: "Teoría de la Contabilidad" (1975)
3. Biondi Mario: "Teoría de la Contabilidad" (1999)
4. Chaves Osvaldo A., Chyrikins Héctor, Dealecsandris Ricardo P., Pahlen Acuña Ricardo J.M., Viegas Juan Carlos: "Teoría Contable" (1998).
5. Fowler Newton Enrique: "Cuestiones Contables Fundamentales" (1991)
6. García Casella Carlos: "La Función del Contador Público" (1984); "Naturaleza de la Contabilidad" (1997)
7. Ostengo Héctor: "Bases para un Sistema de Información Contable" (1995)
8. Vazquez Roberto, Bongianino de Salgado Claudia: "Nociones de Teoría Contable" (1998)

## NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD

## TEORÍA CONTABLE

1.

Por su contenido de carácter económico la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias sociales, y tiene relaciones de afinidad con la Economía Política, con el Derecho, con la Estadística y con las Finanzas.

La práctica en todos los tiempos y lugares es fuente incesante de conocimiento, y a ella deberá recurrir también quien en la contabilidad desee realizar obra fecunda y duradera. Empero, la práctica sin el auxilio de la doctrina no basta para que urgida por las necesidades de cada momento dé solución racional a muchos de sus problemas.

No cabe disentimiento entre el que investiga y el que atiende a su aplicación: éste trata de vencer las dificultades del presente, se refiere a las particularizaciones y puede prestar excelentes servicios aunque no posea mucha doctrina; aquél, más que a los hechos en particular, considera sus clases, y de los hechos revela las ideas y los principios, los clasifica y difunde; atiende a los casos generales.

2.

Somos partidarios de caracterizar a la contabilidad como una técnica destinada a producir resultados útiles conforme a una definición anticipada de objetivos en cuanto a esos resultados.

En nuestra opinión los principios – normas o reglas generales – son las pautas generales que se transmiten al mecanismo para condicionar su conducta y hacerle producir, así, las salidas esperadas. Tales pautas generales están referidas principalmente a dos aspectos:

1) valuación y 2) exposición

3.

Prefiere la calificación de técnica o arte, reconociendo que esta afirmación tiene mucho de dogmática. Considera que quienes defienden la posición de considerar a la contabilidad una ciencia deberían continuar la investigación a priori en la búsqueda de elementos de juicio más concretos.

Es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas. La norma se nutre de la teoría.

. Teoría contable doctrinaria: opinión de autores e investigadores.

. Teoría contable normativa: para abordarla es necesario definir modelos.

4.

Los autores se suman a aquellos que por el momento definen a la contabilidad como una disciplina técnica, sin descartar que con el avance de la investigación en estos temas, pueda concluirse en una caracterización de la contabilidad como una tecnología, en virtud de que la misma está definida como la utilización de la ciencia aplicada a resolver problemas de carácter social.

No debe olvidarse que el fin último de la contabilidad es brindar información que refleje fielmente la realidad económica en la cual se halla inserto el ente, para que los distintos usuarios, internos o externos, puedan tomar decisiones, sin reservarse un rol de simple registración de hechos que implicaron cambios en el patrimonio del ente en el pasado.

5.

La mayor parte de la doctrina contemporánea le asigna a la contabilidad el carácter de disciplina técnica. Quienes consideran a la actividad contable como una ciencia o un arte exageran alguna de sus características o basan sus conclusiones en premisas falsas.

La contabilidad es la parte integrante del sistema de información de un ente (con fines de lucro o sin él) que suministra información sobre la composición y evolución de su patrimonio, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias. Esta información debe ser útil para la toma de decisiones (por los administradores y por terceros) y para facilitar el control sobre recursos y las obligaciones.

6.

Para nosotros la contabilidad es una ciencia factual, cultural aplicada que se ocupa de las interrelaciones entre los componentes de los hechos informativos de todo tipo de ente. Los sistemas contables concretos res — ponderían a los modelos contables alternativos que pueden elaborarse para satisfacer intereses de usuarios en sus respectivas decisiones.

Los pensamientos de los seres humanos dedicados a la reflexión sobre los hechos de la tarea contable forman la teoría contable, que ilumina la búsqueda de soluciones a situaciones concretas, a través de la técnica contable. Ambas partes de la contabilidad se alimentan mutuamente.

7.

Analizando las definiciones de ciencia, técnica y arte, se puede expresar que, en principio, debe deshecharse al concepto de arte referido a la contabilidad. Ubicar a la contabilidad en una “zona gris” sería ubicarla en una zona intermedia” entre ciencia práctica y técnica. Esta zona intermedia se origina en la técnica actual, donde sus operaciones están normalmente basadas en conocimientos teóricos; la ciencia y la técnica se realimentan mutuamente, es decir, que hay una relación de interdependencia donde la técnica fomenta a la ciencia, y los meros conocimientos — tos posibilitan nuevas técnicas.

Para el autor, un sistema de información contable es “un conjunto coordinado de bases, procedimientos y técnicas, fundadas en un cuerpo de normas técnicas de carácter flexible y utilidad práctica comprobada, que registra, clasifica y resume los hechos económicos-financieros, referidos a la valuación y evolución del patrimonio del ente económico, con el propósito de producir datos útiles para la toma de decisiones y el control.

8.

Parece lo más apropiado caracterizar a la contabilidad como una técnica, ya que es un instrumento utilizable para el logro de un objetivo determinado que hace uso de los elementos que la tecnología pone a su alcance. En los últimos tiempos ha ganado aceptación una corriente que considera a la contabilidad como una tecnología social.

A menudo se confunde teoría contable con la norma que se refiere a la práctica contable. Puede decirse que la teoría de la contabilidad comprende el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables.

## **OBSERVACIONES:**

Es frecuente encontrarnos con que los autores no definen claramente su posición y por tal motivo en algunos casos suponemos su tendencia.

### *Naturaleza de la contabilidad*

Notamos que la mayoría de los autores analizados se inclinan a considerar a la contabilidad como una técnica:

Bértora (2), Biondi (3), Chaves y otros (4), Fowler Newton (5) y Vaquez y otro (8). En cuanto a Ostengo (7) si bien no surge claramente su posición, entendemos que corresponde ubicarlo con este grupo.

En cuanto a los que consideran a la contabilidad como una ciencia se encuentran: Arévalo (1) y García Casella (6).

### *Teoría contable*

Para este rubro hemos seguido la clasificación del Dr. Biondi y nos referimos a teoría contable doctrinaria y teoría contable normativa. Teoría contable doctrinaria:

Dentro de este grupo: Arévalo (1); suponemos atendiendo al contenido de la obra que corresponde a esta clasificación Chaves y otros (4); García Casella (6); Vazquez (8) dado que se pronuncia en contra de la normativa.

### *Teoría contable normativa:*

Dentro de este grupo: Bértora (2); suponemos a Fowler Newton (5); Ostengo (7)

### *Teoría contable doctrinaria y normativa:*

Biondi (3)

**Autores Extranjeros: Cuadro comparativo de las opiniones resumidas.**

Autores extranjeros consultados por orden alfabético:

1. Bierman Harold Jr.: “Teoría de la contabilidad” (1970)
2. Cardona Arteaga John:” Reflexiones en torno a la relación docencia – investigación en materia contable” (1998)
3. Hendriksen Eldon S.: “ Teoría de la contabilidad” (1981)
4. Lopes de Sá Antonio “ Información, teoría científica y normas contables” (1977)
5. Mattessich Richard: “Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía” (1964)
6. Ochoa Sarachaga Joaquín: “Contabilidad: principios, técnica y aplicación actualizada” (1970)
7. Pyle William W. y White John Arch: “Principios fundamentales de la contabilidad” (1970)
8. Tua Pereda Jorge: “Lecturas de teoría e investigación contable” (1995); “Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión” (1998)

**NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD**

1.  
Los contadores están continuamente buscando métodos para mejorar las técnicas de reporte.

2.  
La teoría contable, como soporte básico en la formación el contador público, no ha gozado de la suficiente atención por parte de los centros universitarios encargados de la preparación de un profesional que debe enfocar los problemas de su disciplina en forma lógica, ordenada y coherente. La explicación de los fenómenos contables se ha orientado más al ser que al deber ser teniendo como disculpa la pragmática del medio ambiente de los negocios.

Desde el conocimiento universal se deben estudiar los diferentes enfoques, escuelas y doctrinas que le han dado fundamento a la disciplina contable.

3.  
En la opinión de algunos, las hipótesis teóricas sólo pueden probarse por medio de la investigación empírica. Independientemente de la validez de esta afirmación, pocas dudas hay de que la investigación empírica puede ser de ayuda valiosa en la formación y pruebas de las teorías de la contabilidad. Sin embargo, según este autor es posible formular y probar teorías completas por medio del proceso de indagación lógica.

4.  
Un complejo estudio teórico nos permitió elaborar la Teoría General de Conocimiento Contable. Esta teoría tiene características propias porque identifica las relaciones lógicas del fenómeno patrimonial, genera un axioma que guía su método, agrupa fenómenos en sistemas y disciplina sus correlaciones por interacción contando, también, de enlaces de estudio entre la ocurrencia interna de los hechos y aquellas de los ambientes que provocan los mismos fenómenos. Tal postura ha permitido separar los estudios de la Contabilidad como ciencia del patrimonio, de aquellas que tienen por objetivo los elementos que constituyen los continentes de dicho patrimonio.

5.

En esencia, la contabilidad maneja un conjunto de reglas que sirven para elaborar y comunicar información financiera, de manera que aquellas reglas puedan supeditarse a diferentes objetivos. Ello hace que en la epistemología pueda distinguirse:

- un conjunto de sistemas contables, para los que puede existir reglas diferentes, en función de los de los objetivos que pretenda cada uno de ellos.

**TEORÍA CONTABLE**

Es necesario que la información financiera sea preparada de acuerdo con convenciones contables conocidas para que el usuario pueda juzgar hasta dónde la información es útil para el propósito a que está considerando.

Con el fervor de quienes se interesan por la contabilidad como una disciplina intelectual y no como una mera técnica, debe gestarse una verdadera renovación. Las reglas contables encarna el peligro de la sumisión y el desencanto. La teoría del conocimiento contable, en cambio, promete una transformación permanente.

En su mayoría, las teorías de contabilidad pueden clasificarse, por su naturaleza, bien como normativas o como descriptivas. Las teorías tratan de prescribir lo que la contabilidad debe hacer y cómo debe hacerlo. Las teorías descriptivas tratan de explicar la práctica en un momento específico o de racionalizar la utilización de ciertos procedimientos.

Si la norma es una disciplina para generar información verdadera debe estar vinculada a lo sustancial, a lo científico, sin lo cual no es lícito cuestionar su utilidad.

- una Teoría General, que describe los rasgos esenciales y comunes de todos los sistemas contables posibles.

Por ello el autor califica a nuestra disciplina como una ciencia empírica y, a la vez, aplicada o normativa, afirmando por otro lado que sería extravagante considerarla como ciencia pura o del conocimiento.

6.

La contabilidad es una técnica administrativa cuyo objeto es de registro e información. El campo de acción de la contabilidad se extiende a todos los hechos y operaciones realizadas por la empresa que tengan una repercusión patrimonial o económica, entendiendo por económico lo que afecte a los resultados.

La contabilidad es una técnica de registro e información. Como tal, la técnica es rígida en cuanto impone un rigor, un sistema, en el tratamiento de datos, y es elástica en cuanto a la información que de la misma se pueda extraer. No contribuye directamente a que la empresa alcance los objetivos para los que se ha creado y existe, sino que su función es ayudar para que lo consigan.

7.

La contabilidad es el arte de registrar y sintetizar Las transacciones de un negocio, y de interpretar Sus efectos sobre los asuntos y las actividades de Una entidad económica.

Los principios de contabilidad han evolucionado a partir de la reflexión combinada de los miembros de la profesión contable, quienes estaban por lo pronto influenciados por las necesidades de los gerentes de negocios, los agentes gubernamentales, los sindicatos, los accionistas, los inversionistas y el público en general.

El agregado de estas influencias dio nacimiento a las teorías de contabilidad. Algunas de ellas fueron aceptadas y otras rechazadas. La aceptación general de una teoría dio su carácter o status a un principio de contabilidad.

8.

En el contexto de la globalización la información económica juega un destacado papel y, por supuesto la contabilidad como uno de los principales protagonistas en el suministro de información para la toma de decisiones. Existe una vinculación entre contabilidad y desarrollo. La función del registro pierde progresivamente importancia. Ahora tiene mayor trascendencia cuestiones como la interpretación de la información, la planificación y organización de sistemas informativos y el análisis que información produce en el entorno económico y social. La contabilidad se configura como una disciplina de carácter social.

Se entiende por teoría general de la contabilidad el conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables:

captación; medida; valoración; representación; comunicación.

La distinción entre teoría general y sus aplicaciones permite distinguir dos ámbitos claramente definidos:

. De un lado, el cognoscitivo, en el que puede situarse la generalización y formalización de los conocimientos en que se asienta y que puede asimilarse con la construcción de una teoría general contable.

. De otro lado, normativo, que trata de derivar de la teoría general reglas concretas para la acción.

### **Observaciones:**

Es difícil, en esta parte, efectuar una clasificación de la naturaleza de la contabilidad, dado que en los autores extranjeros no se nota el énfasis de los nacionales en marcar su posición. Por ello, lo que sigue a continuación se realizó en base a suposiciones.

#### *Naturaleza de la contabilidad*

Técnica: Bierman (1); Ochoa Sarachaga (6)

Ciencia: Cardona Arteaga (2); Lopes de Sá (4)

Ciencia empírica y a la vez normativa: Mattessich (5)

Arte: Pyle y White (7)

Disciplina de carácter social: Tua Pereda (8)

#### *Teoría contable*

También en esta oportunidad hemos trabajado con suposiciones, en general.

Teoría contable normativa: Bierman (1); Ochoa Sarachaga (6); Pyle y White (7)

Teoría doctrinaria: Cardona Arteaga (2)

Teoría contable normativa y doctrinaria: Hendriksen (3); Mattessich (5); Tua Pereda (8).

### **5- INFORME DE LA AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (COMMITTEE ON CONCEPTS AND STANDARDS FOR EXTERNAL FINANCIAL REPORTS) DE 1977, REIMPRESO EN 1991.**

Este excelente trabajo fue encomendado a fines de la década de los años 70 para que se redactara un informe sobre los pensamientos corrientes en la doctrina contable, tal cual se había procedido en la década anterior, con la recopilación sobre la teoría contable básica (A



statement of Basic Accountig Theory). Se consideró necesario revisar lo escrito con anterioridad, teniendo en cuenta los cambios operados pese al breve lapso de tiempo transcurrido. En el prefacio del trabajo se aclara que éste no es un informe de teoría contable pero lo es sobre teoría contable.

El Comité trabajó durante dos años y con el producto final (el informe) expresa tener la esperanza que también sirva como documento educativo para los estudiantes.

No es fácil sintetizar ese informe por la diversidad de opiniones comentadas, pero es un documento que ordena retrospectiva y contemporáneamente la doctrina existente entonces en los Estados Unidos de Norte América, con el formidable desarrollo que la contabilidad ha tenido en ese país.

El informe es muy importante, entre otras cosas, por el agrupamiento de los autores según sus posiciones doctrinarias, manifestando que se trata de una investigación empírica, es decir, un análisis de los hechos conocidos hasta ese momento, o sea una revelación de la realidad existente. Nos resulta difícil entender es que hayan habido “mayorías” y “minorías” para decidir sobre el agrupamiento de los autores y hubiera sido mucho más claro señalar las corrientes de opiniones observadas. De todas formas el trabajo tiene un enorme mérito; como prácticos que son los norteamericanos, la votación habrá sido un arbitrio para evitar discusiones “de convencimiento”, con el consiguiente desgaste, y además, con el afán de mostrar soluciones concretas.

En el informe se expresa que el objetivo de la investigación fue que las teorías reveladas sirvieran de base para determinar el contenido de los informes contables destinados a terceros. Esta aclaración es muy valiosa toda vez que sirve para definir el alcance de lo que se pretende informar.

La investigación expone tres grupos de teorías identificadas:

- 1- Modelos clásicos (conocer los resultados de las operaciones).
- 2- Modelos para la decisión.
- 3- Economía de la información.

El informe dice que resulta muy difícil organizar una historia del desarrollo del pensamiento de los autores, que se encontraban desconectados entre sí y con referencias recíprocas. El trabajo tampoco es muy coherente en el relato y solamente enumera a los autores que integrarían ese grupo, que denomina de **ideas clásicas**, aún cuando algunos matices podrían llegar a incluirse en el segundo grupo (modelo para la decisión).

Los autores así agrupados, según el informe, son los siguientes:

- William A. Paton: Accounting theory with special reference to the corporate enterprise (1922).
- Henry Rand Hartfield: Accounting. Its principles and problems (1927).
- John B. Canning: The economics of accountancy (1929).
- Henry W. Sweeney: Stabilized Accounting (1936).
- Stephen Gilman: Accounting concepts of profits (1939).
- Kenneth Mac Neal: Truth in accounting (1939).
- William A. Paton y A.C. Littleton: An introduction to corporate accounting standads (1940).
- Sidney S. Alexander: Income measurement in a dynamic economy (1950).
- Littleton: Structure of accounting theory (1953).
- Edgard O. Edwards y Philips W.Bell: The theory and mesurement of business income (1961).
- Maurice Moonitz: The Basic postulates of accounting (1961).
- Robert T.Sprouse y Maurice Moonitz:A tentative set of broad principles of business enterprises (1962).
- Yuri Ijiri: Theory of accounting measurement (1975).

El informe de la American Accounting Association expresa que es bastante difícil agrupar a los autores mencionados como “**deductivistas**” o como partidarios del método **inductivo**. Una buena parte de esos tratadistas propician la aplicación de los valores corrientes (de mercado) como complemento de los costos históricos - método inductivo- pero no fundamentan teóricamente su aplicación.

En este último caso puede observarse una suerte de mezcla de posiciones doctrinarias, o sea **el modelo clásico** (conocer el resultado de las operaciones cuando se vende), con el **modelo para la decisión** (aplicación del modelo de mercado que generan resultados de tenencias y facilitan la toma de decisiones).

Este modelo de decisión se ve confirmado en los Estados Unidos a través del **Informe Trueblood** producido por el American Institute of Certified Public Accounting (A.I.C.P.A.), en 1973. Dicho informe se expide sobre los objetivos de los estados financieros (contables), afirmando que **el objetivo básico** de esos estados es **proveer información útil para la toma de decisiones económicas**.

En la última parte, el informe de la American Accounting Association que estamos comentando, analiza el grupo de doctrina denominado “**economía de la información**” que busca fundamentos en la economía (y también en la administración) y que menciona varias veces la relación “**costos-beneficios**”, o sea la ventaja neta que genera una decisión, comparada con el costo de obtenerla. La teoría deambula entre el interés de solo individuo o el interés de un conjunto de entes, mencionándose una ley económica denominada “óptimo de Pareto”.

Resumiendo, las tres posiciones o corrientes doctrinarias en los Estados Unidos, según el Informe de American Accounting Association, serían:

1. modelo o paradigma ortodoxo (conocer el resultado de las operaciones).
2. modelo o paradigma renovador (suficiencia de la información contable para terceros, para adoptar decisiones).
3. modelo que justifica la obtención de una información, en tanto, comparada su conveniencia con el costo de obtenerla, fuera rentable.

Observando las tres posiciones, se advierte la influencia progresiva de la administración sobre la contabilidad (relación de afinidad y no de dependencia), sobre todo en el tercer modelo, seguramente inspirado en la expresión de Pareto, **“separar la vital de lo trivial”** y, más cercano a nosotros, **“separar la paja del trigo”**; solo se justifica investigar lo trivial, según su rendimiento neto.

Al margen de de esos tres encasillamientos cabe recordar otras posiciones doctrinarias en los Estados Unidos:

N.J. Gonedes y N. Dopuch (1976) investigaron el valor que el mercado agrega las empresas, en una especie de ida y vuelta que se nutre constantemente; una empresa tiene un patrimonio que es la base inicial del valor de sus títulos-acciones en el mercado bursatil. La cotización de esos títulos influye en el interés por invertir en la empresa, lo cual genera un mayor valor de la misma; por otra parte ese mayor valor del ente generaría una mejora en la cotización y, así, sucesivamente. Por supuesto que el camino inverso, decreciente, también sería posible.

Mattesich es otro importante expositor sobre la teoría general de la contabilidad.

La economía del mercado, expresión liberal (para algunos neoliberal) admitió como lógica la regulación contable, por razones “éticas” y “humanitarias” y hasta se aludió al “bien común”.

## **6- DÉCADA DE LOS AÑOS 1970 / 1979.**

### **ANÁLISIS DEL CAMBIO DEL PARADIGMA CONTABLE QUE SE HABRÍA OPERADO ENTONCES.**

La década de los años 70 muestra una evolución muy importante en el concepto de la contabilidad y en el objetivo de la misma que, en definitiva, es el que genera a aquella.

Esa evolución se aprecia en tres aspectos:

- En la doctrina;
- En los pronunciamientos de jornadas y congresos sobre contabilidad;
- En las normas contables;

Analizaremos cada uno de esos aspectos.

### **a) Evolución doctrinaria del paradigma de la contabilidad:**

No es fácil encontrar el inicio del cambio del paradigma contable en la contabilidad. Antes que nada debemos determinar cuales fueron las exteriorizaciones que se suponen expresan ese cambio.

El indicador más difundido, que se acepta como el indicio más concreto sería la necesidad que la contabilidad proveyera de información útil para adoptar decisiones. Ya hemos expresado en este trabajo de investigación que los beneficiarios del servicio de la información son los terceros ajenos al ente que informa, toda vez que la empresa posee todo tipo de información, mientras que los terceros solo disponen (salvo excepciones) de lo que se publica.

Recordemos que al paradigma u objetivo de la contabilidad “anterior”, se lo definió como la posibilidad de conocer el resultado de las operaciones del período. Leyendo a LUCA PACIOLI en su TRACTATUS XI (De computis et scripturis), según la cuidada edición de la Universidad Argentina de la Empresa, se aprecia claramente cual era una importante intención de los tratadistas, hace más de 500 años. Dice Pacioli que las cuentas de ingresos y gastos deben saldarse contra la de “ganancias y pérdidas” y “mediante esa cuenta sumando inmediatamente después el Debe y el Haber, sabrás tu utilidad o tu pérdida”. Agrega el sistematizador de la partida doble, que el saldo de la ganancia o de la pérdida será transferido al capital

Pasando a épocas más recientes, las distintas corrientes de opinión de la escuela italiana de contabilidad también sostenían que el objetivo de la contabilidad es el de conocer los *réditos “hacendales”*. Entre otros puede consultarse Gino Zappa (Tendenze Nuove negli studi di Ragioneria).

Más recientemente, Frederico Herrmann Jr., en su Contabilidad Científica Superior, traducción del portugués del prof. Bernardino J. Rodríguez Casal, dice que “la contabilidad es la ciencia que estudia el patrimonio para la disposición de las haciendas, en sus aspectos estáticos y en sus variaciones, para enunciar, por medio de fórmulas racionalmente deducidas, los efectos de la administración, sobre la formación y distribución de los réditos”(el énfasis es nuestro). Esta edición de Herrmann que estamos consultando es del año 1949 y configura razonablemente el sentir doctrinario de entonces, que se prolonga bastante tiempo más y, hasta diríamos, que mantiene vigencia.

En general, todo la corriente de opinión que hemos llamado ortodoxa pura, mantiene ese mismo principio, que el paradigma de la contabilidad es el de conocer, principalmente, el resultado de las operaciones de las empresas.

Pese a lo expuesto, la realidad de los acontecimientos de índole económicos, ocurridos en el mundo en la década de los años 30 golpeó fuertemente en los “pensadores sobre la contabilidad” que comenzaron a opinar de la insuficiencia de del ojetivo contable limitado al conocimiento de los resultados de las operaciones. El mismo Herrmann, al que hemos citado reiteradamente insinuaba que era muy restrictivo y, hasta egoísta, limitar el paradigma de la contabilidad al solo conocimiento de los resultados de las empresas (Herrmann no usaba la expresión paradigma sino el objetivo).

En el año 1960 Robert Beyer decía que “durante los últimos 10 años el término *contabilidad de eficiencia* ha venido adquiriendo un uso cada vez más difundido, aplicado a designar tanto una doctrina contable, como el sistema de contabilidad que se inspira en esa doctrina”.

Propiciaba Beyer en su obra “Contabilidad de eficiencia para planeamiento y control” que el sistema contable involucra a la medición del beneficio y sus variaciones, integrándolo en único *sistema de información con aptitud de promover e impulsar la acción gerencial*. El autor se estaba refiriendo, principalmente, a la contabilidad gerencial, de uso interno, pero ya ponía de manifiesto la insuficiencia o la falta de conformidad con el concepto limitativo de conocer el resultado de las operaciones.

La inflación, con todas sus secuelas, motivó mucho más a los tratadistas para ampliar el espectro de la contabilidad limitado, hasta entonces, al conocimiento, más o menos analítico, de resultados de las operaciones del ente.

Siguiendo a Tua Pereda (Lecturas de teoría e investigación contable. Publicación de Centro Interamericano Jurídico-financiero. Medellín. Colombia) al analizar el objetivo (paradigma) de la contabilidad, menciona que a un período eminentemente contable-jurídico después de la primera guerra mundial (1914/1918), la contabilidad evoluciona y cambia el enfoque contable-jurídico, por el

enfoque contable-económico. La diferencia entre el matiz jurídico y el matiz económico residiría en que durante la prevalencia del primero la finalidad de la contabilidad era eminentemente legalista (cumplir con las exigencias legales). Con el enfoque económico, en cambio, se pretendía conocer la realidad económica y financiera del ente.

Según Tua Pereda el conocimiento del verdadero estado del ente estaba orientado, fundamentalmente, al dictado de normas contables. Este enfoque -dice- podría denominarse deductivo-normativo; partiendo de un concepto teórico se buscaba la posibilidad de la emisión de normas contables específicas.

Bajo este paradigma de la “verdad económico-financiera”, según Tua no era necesaria la investigación empírica y tuvo nacimiento en la contabilidad, la investigación “a priori”. No compartimos esta apreciación de nuestro estimado amigo Tua, todo vez que el conocimiento de la “realidad existente” nunca dejó de ser una necesidad. Por otra parte, el dictado de normas contables hace muy necesaria esa investigación empírica, lo cual puede demostrarse claramente cuando los entes reguladores emiten los “borradores” de las futuras normas, pidiendo la opinión de los interesados en el tema. Si compartimos la expresión que en este período se divulgó más claramente la utilización de la investigación “a priori” para el descubrimiento de “nuevas verdades básicas” en la contabilidad; pero no debemos olvidar al padre de la investigación “a priori” en contabilidad, que a nuestro juicio, no fue otro que Luca Pacioli.

Hemos mencionado antes de ahora que los problemas generados por la “gran depresión” económica involucraron a los contadores como responsables de la omisión de información útil, suministrada por los estados contables, capaz de prevenir a los “usuarios” de esos estados contables de lo que ocurriría. Esta afirmación es, en parte verdadera, y en parte temeraria e interesada, para transferir a otros culpas propias pero, lo cierto es que sirvió para “abrir los ojos” ante los cuestionamientos señalados.

Esta referencia remota, no generó, de inmediato, investigaciones sobre el tema y recién en 1961 Staubus fue impulsor del cambio de paradigma contable al reconocer que los inversores constituyen el mayor grupo de usuarios de los estados contables “podemos llegar a la conclusión que el principal objetivo de la contabilidad es suministrar información económica de carácter cuantitativo *que resulte útil en la toma de decisiones*”.

Edgard Edward y Philips Bell (The theory and measurement of business enterprises) también propiciaron en 1961 el reconocimiento del *concepto de la utilidad de la información* como el objetivo básico de la contabilidad.

Richard Mattessich adhiere también al concepto de la *utilidad*, como paradigma de la contabilidad, partiendo de una información básica con posibilidades de derivaciones concretas con fines específicos para los interesados en la información.

En páginas precedentes hemos mencionado el informe de American Accountig Association del año 1977; vale la pena señalar que en su trabajo del año 1966, denominado Un Informe de la Teoría Básica de la Contabilidad (A Statement of Basic Accounting Theory) menciona una serie de objetivos de la contabilidad, entre los que se encuentra *la toma de decisiones*.

Este sería, en apretada síntesis *la evolución doctrinaria del paradigma de la contabilidad* o sea del conocimiento de los resultados del ente a la utilidad para la toma de decisiones.

#### **b) Evolución del paradigma de la contabilidad que se aprecia en pronunciamientos de jornadas y congresos:**

La evolución doctrinaria que se aprecia entre los autores, se observó también en los pronunciamientos de jornadas y congresos nacionales e internacionales.

Justamente, después de haber logrado que en el año 1965 se aprobaran los principios de contabilidad y de auditoría “generalmente aceptados”, con motivo de la celebración de la VIIª Conferencia Interamericana de Contabilidad en Mar del Plata, pocos años después, en 1970, en la Xª Conferencia Interamericana de Contabilidad, en Punta del Este Uruguay, se dispuso que se revisara todo lo aprobado en Mar del Plata, incluso la denominación “principios de contabilidad” a las reglas que regían el fondo y la forma de los estados contables. Un par de años después, en Panamá, durante la celebración de la XIª C.I.C. se reemplazó el pronunciamiento de Mar del Plata por otro totalmente diferente, definiéndose a la contabilidad, básicamente, como un sistema de información que, entre otras cosas, facilite la toma de



decisiones. Claramente se observa aquí la influencia de la teoría contable doctrinaria (la opinión de los autores) sobre la teoría contable normativa lo cual, en definitiva, es saludable. Es indudable que estos pronunciamientos marcan “la moda” o el estilo, o la razón de ser de un momento determinado.

Dejando de lado a la Asociación Interamericana de Contabilidad, vale la pena comentar que en el XIº Congreso Internacional de Contadores, celebrado en Munich, Alemania, en 1977, se presentó una ponencia, que quedó como tal, dado el carácter declarativo de los pronunciamientos del Congreso, por parte del representante del Financial Accounting Standards Board (FASB) de los Estados Unidos, inspirada en el informe presentado en su país en octubre de 1973, por Robert M. Trueblood, que, sintéticamente, decía lo siguiente:

*“Los estados financieros publicados tienen por objetivo principal:*

- *proporcionar la información necesaria para la toma de decisiones en el campo económico.*
- *permitir a los que utilizan la información: proyectar, comparar y evaluarla capacidad de generación de beneficios de la empresa.*
- *proporcionar los elementos que permitan apreciar la aptitud de la dirección para utilizar el potencial de recursos puesto a su disposición a fin de realizar los objetivos de la empresa.*
- *dar a los accionistas la prueba de que el valor financiero de la empresa se incrementa, permitiendo esperar un beneficio máximo en los períodos futuros.”*

Entendemos que con los ejemplos comentados esta claramente definidala tendencia al cambio del paradigma de la contabilidad (obsérvese que en los congresos se menciona la expresión “objetivos”).

### **c) Evolución del paradigma de la contabilidad que se aprecia en las normas contables:**

En los importantes congresos internacionales que hemos mencionado más arriba, se mostró claramente la vocación del cambio del paradigma de la contabilidad operado en la década de los año ‘60 y aún en los año ‘70.

Los congresos de esa naturaleza no tienen fuerza de obligatoriedad para los países, sino que éstos buscan allí fuente de inspiración para el dictado de sus propias normas.

Cambiar el paradigma u objetivo de la contabilidad, en un país determinado, no es tarea fácil dado que involucra especulaciones políticas, muchas veces difíciles de solucionar. Vale la pena recordar de que forma se puede modificar ese paradigma en las normas que estén en vigor.

Tal como lo expresáramos antes de ahora, el sustento de las normas contables es la llamada **teoría normativa**, que está constituida por el **marco conceptual** que, a su vez, está integrado por la **definición de que se entiende por contabilidad** a los fines de esas normas, por el **objetivo de los estados contables**, por las **cualidades de la información contable** y por el **modelo contable** seleccionado.

¿En cuáles de esos elementos puede observarse el cambio de paradigma?; prácticamente en todos. La definición de contabilidad es fundamentalísima para marcar el cambio; el objetivo de los estados contables complementa a la definición, en razón que la definición de contabilidad es su objetivo y el objetivo de los estados contables muestran la concreción del proceso informático; para que sirvan los estados contables. Las cualidades de la información contable están vinculadas con los problemas de exposición y de oportunidad y, mucho se depende de esas cualidades para que sea efectivo el objetivo de los estados contables.

Finalmente, el modelo contable es una agrupación de elementos que lo integran seleccionados de manera arbitraria por el legislador que debe inspirarse en las “corrientes de opinión contables” o sea en la teoría contable doctrinaria, cuya evolución hemos analizado precedentemente.

Trataremos el caso de la Argentina y su cambio de normas.

En varias oportunidades, señalamos la existencia de tres períodos en la evolución de la concreción de las normas contables de uso general. Empleamos la expresión “de uso general” dada la existencia de cuerpos específicos de normas contables para actividades como la bancaria, la de compañías de seguros, entes regulados por la Comisión Nacional de Valores, A.F.J.P., A.R.T., etc.

La evolución de esas normas contables de uso general, puede ordenarse en las siguientes etapas:

- a) período prerreglamentarista;
- b) período de influencia de los colegios de graduados en ciencias económicas, a través de la Federación que los agrupa;
- c) período de influencia de los consejos profesionales en ciencias económicas, a través de la Federación que los agrupa.

El **período prerreglamentarista** llega hasta los años '60, en el cual el dictado de normas no era sistemático, no obstante lo cual algunos congresos trataron temas puntuales, sobre todo de exposición, o sea, la manera de mostrar los estados contables, los de costos, etc.

A pesar que desde 1945 ya existían los consejos profesionales (de afiliación obligatoria), eran los colegios (de afiliación voluntaria) los que emitían normas contables. A partir de la VIIª Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, realizada en Ciudad de Avellaneda en 1967, se logró cierta uniformidad en las normas contables al incluirse los “principios de contabilidad generalmente aceptados” y los “principios de auditoría generalmente aceptados”.

Este es el **período de influencia de los colegios de graduados en ciencias económicas**, dado que, ante la pasividad de los consejos profesionales en ciencias económicas, las regulaciones las inducían los colegios con el apoyo de un organismo de investigación denominado Instituto Técnico de Contadores Públicos, dependiente de la Federación que agrupa a los colegios; éste emitía **dictámenes** regulatorios.

Finalmente, a partir de la década de los años '70, la Federación de Consejos comienza a emitir sus resoluciones técnicas, que los consejos adoptan y se transforman en obligatorias. Este es el **tercer período, el de influencia de los consejos profesionales**, que se prolonga hasta nuestros días.

¿De qué manera se observó en las normas contables de Argentina el cambio del paradigma contable?

En Argentina puede afirmarse que, más que un cambio, fue la introducción del paradigma, a través de la definición de la contabilidad en las resoluciones técnicas profesionales. Decimos “más que un cambio” por la sencilla razón que, hasta entonces, la definición del “paradigma” de la contabilidad surgía, en forma implícita, de los siguientes elementos de juicio:

- **el criterio generalizado de valuación era el costo histórico.**
- **el principio de devengado condicionaba el reconocimiento de la utilidades a que la operación estuviera económica y jurídicamente concluida.**
- **se ganaba cuando se vendía; ocasionalmente podía reconocerse pérdidas, no ocasionadas por el acto de la venta, por razones de prudencia.**
- **la valuación de los inventarios lo eran al costo histórico, salvo contadas excepciones, mediante la aplicación de sistemas aritméticos muy difundidos.**
- **las distribuciones de utilidades debían cumplir los requisitos de “líquidas y realizadas”. No observar este requisito era una falta muy grave.**

Indudablemente esas normas, que surgían, inclusive de las leyes de fondo de la Nación, configuraban un sistema tendiente a conocer el “resultado” de un período en interés, tanto para el empresario como para los terceros. No existía un modelo contable explícito y, mucho menos, un marco conceptual. La legitimidad del resultado era la principal preocupación del legislador.

## **7- ¿HAY UN SOLO PARADIGMA CONTABLE?**

Dijimos que, en nuestra opinión, la expresión “paradigma de la contabilidad” podría ser parcialmente reemplazada con el concepto “objetivos de la contabilidad”, sin dejar de reconocer que la expresión “paradigma”, desde el punto de vista epistemológico, es significativamente más amplia que el término objetivo.

De todas maneras, como expresión práctica y limitada a lo que pretendemos expresar, “objetivo” es aceptable. Mientras no señalemos alguna diferencia concreta, en este apartado del trabajo, usaremos las dos expresiones en forma indistinta.

A lo largo de estas últimas décadas se habló mucho del cambio del paradigma de la contabilidad. En este trabajo hemos mencionado el caso reiteradamente: del conocimiento de los resultados, **a través de los estados contables** se pretendió lograr un aceptable grado de utilidad de los mismos. Siempre hemos hablado de los estados contables; pero cabe preguntarse si la utilidad de la contabilidad se limita a los estados contables; la respuesta debe ser categórica: **no**.

Si aceptamos que la contabilidad es algo más que la responsabilidad de emitir estados contables caben las siguientes reflexiones:

a) el concepto monoparigmático **si** es aplicable a los estados contables de publicación. En este caso, el concepto de la utilidad de la información, con el aditamento “para la adopción de decisiones” sería perfectamente aceptable en razón que los terceros “usuarios”, en principio, cuentan con ese único elemento de juicio. No debe olvidarse que la adopción de ese paradigma tiende a facilitar el análisis de la situación de la empresa y, por consiguiente, si es conveniente venderle, comprarle, otorgarle crédito y, en general, contratar con ella.

El paradigma del “conocimiento del resultado” era más que nada “para adentro” del ente, mientras que el de la “utilidad de la información” es fundamentalmente “para afuera” (terceros interesados). ¿Cómo hace el ente para adoptar decisiones?; ¿se vale de los estados contables?. Sin duda que los utiliza pero dispone de una serie de informaciones que los terceros tienen vedadas. Si la empresa quisiera encarar una política agresiva de ventas deberá emitir otros estados contables, diferentes a los de publicación, para lograr los datos que le permitan proyectar las estrategias necesarias a tales fines. Si el estado nacional decidiera realizar encuestas apropiadas para fines fiscales o macroeconómicos pedirá informaciones que no se obtendrán solamente de los estados contables publicación.

En los ejemplos expuestos, sin decirlo expresamente, hemos mencionado a la “contabilidad gerencial” y a la “contabilidad económica”, que también podría llamarse “macro contabilidad”.

En este estado, una vez más, debemos recurrir al desdoblamiento de la teoría contable, reiteradamente mencionada: la teoría contable normativa y la teoría contable doctrinaria. En el campo de la teoría contable normativa es útil y necesario que exista un solo paradigma contable. Como todo lo vinculado a esta teoría contable (la normativa) las decisiones son arbitrarias, políticas, ocasionales, oportunas, posibles y, hasta no homogéneas. El tema lo hemos discutido mucho antes de ahora. En este caso, por razones obvias, el paradigma se selecciona como todos los otros elementos que integran el marco conceptual.

¿Qué pasa con la teoría contable doctrinaria? En este caso, será necesario también la existencia de un solo paradigma para definir el campo de la contabilidad?. Entendemos que no. El conjunto de los elementos que integren la correspondiente “corriente de opinión” determinará la vigencia de paradigma que se acomode a sus requerimientos. Si esto es así parecería que la necesidad del paradigma sería un requerimiento exclusivo para el campo de la teoría contable normativa y, valga la paradoja, el proyecto de marco conceptual que regiría en la Argentina a partir del año 2000, no contiene la definición de que se entiende por contabilidad, a los fines del modelo contable seleccionado.

El campo de la teoría contable doctrinaria es tan amplio como se desee. Por esa razón en él podría existir más de un paradigma según sea la finalidad perseguida.

### **Ordenamiento de la bibliografía mencionada en los puntos 1 a 7**

- VIIª Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, (Avellaneda -1967).
- American Accountig Association, "A Statement of Basic Accounting Theory", (1966).
- American Accounting Association -Commitee On Concepts And Standads For External Finantial Reports-, (1977, reimpreso en 1991).
- Arévalo, Alberto: "Elementos de Contabilidad General" (1954)
- Bértora, Héctor: "Teoría de la Contabilidad" (1975)

- Beyer, Robert "Contabilidad de eficiencia para planeamiento y control".
- Bierman, Harold Jr.: "Teoría de la contabilidad" (1970)
- Biondi, Mario: "Teoría de la Contabilidad" (1999)
- Cardona Arteaga, John:" Reflexiones en torno a la relación docencia – investigación en materia contable" (1998)
- Chaves, Osvaldo A., Chyrikins Héctor, Dealecsandris Ricardo P., Pahlen Acuña Ricardo J.M., Viegas Juan Carlos: Teoría Contable" (1998).
- Edward, Edgard y Bell, Philips, "The theory and measurement of business enterprises" (1961).
- Fowler Newton, Enrique: "Cuestiones Contables Fundamentales" (1991)
- García Casella, Carlos Luis: "La Función del Contador Público" (1984); "Naturaleza de la Contabilidad" (1997)
- Gonedes, N.J. y Dopuch, N. (1976)
- Hendriksen, Eldon S.: "Teoría de la contabilidad" (1981)
- Herrmann Jr., Frederico, "Contabilidad Científica Superior".
- Lopes de Sá, Antonio "Información, teoría científica y normas contables" (1977)
- Mattessich, Richard: "Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía" (1964)
- Ochoa Sarachaga, Joaquín: "Contabilidad: principios, técnica y aplicación actualizada" (1970)
- Ostengo, Héctor: "Bases para un Sistema de Información Contable" (1995)

- Pyle, William W. y White John Arch: "Principios fundamentales de la contabilidad" (1970)
- Pacioli, Luca , "Tractatus XI" (De computis et scripturis),
- Trueblood, Robert M., American Institute of Certified Public Accounting (A.I.C.P.A.) (1973).
- Trueblood, Robert M., XIº Congreso Internacional de Contadores, (Munich, Alemania - 1977),
- Tua Pereda, Jorge: "Lecturas de teoría e investigación contable" (1995); "Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión" (1998)
- Vazquez, Roberto; Bongianino de Salgado, Claudia: "Nociones de Teoría Contable" (1998)
- Zappa, Gino "Tendenze Nuove negli studi di Ragioneria".